

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ROSÂNGELA CREPALDI**

**AUDITORIA OPERACIONAL: AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS  
ORGANIZACIONAIS DAS ÁREAS COMERCIAL E FINANCEIRA DE UMA  
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO QUÍMICO**

**CRICIÚMA**

**2013**

**ROSÂNGELA CREPALDI**

**AUDITORIA OPERACIONAL: AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS  
ORGANIZACIONAIS DAS ÁREAS COMERCIAL E FINANCEIRA DE UMA  
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO QUÍMICO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado  
para obtenção do grau de Bacharel no curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do  
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Marcos Danilo R. Viana

**CRICIÚMA**

**2013**

**ROSÂNGELA CREPALDI**

**AUDITORIA OPERACIONAL: AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS  
ORGANIZACIONAIS DAS ÁREAS COMERCIAL E FINANCEIRA DE UMA  
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO QUÍMICO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado  
pela Banca Examinadora para obtenção do  
Grau de Bacharel, no Curso de Ciências  
Contábeis da Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa  
em Auditoria Operacional.

Criciúma, 10 Julho de 2013

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Marcos Danilo R. Viana – Orientador

---

Prof. Fernando Marcos Garcia – Examinador 1

---

Prof. Realdo de Oliveira da Silva – Examinador 2

**Dedico este trabalho aos meus pais pelo apoio, carinho e incentivo durante toda a jornada acadêmica, e a todos aqueles que me apoiaram.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pelo dom da vida, por me guiar em todos os caminhos, por nunca me ter deixado nos momentos mais difíceis, e por me permitir ter chegado até aqui.

Aos meus pais, Salésio e Maria Zanete, que sempre estiveram presentes em cada momento da minha vida, proporcionando esta oportunidade e me ajudando a alcançar meus objetivos. E as minhas irmãs Rosane e Aline, que sempre me deram força e coragem nesta caminhada.

Ao meu noivo, Tiago, por compreender minha ausência destinada à dedicação aos estudos e, principalmente, na elaboração deste trabalho de conclusão do curso. Sou grata por todo o apoio na realização de meus sonhos.

Aos meus colegas de curso de Ciências Contábeis e amigos, principalmente a Daiane, Jaqueline e a Patricia, pela amizade que construímos no decorrer destes quatro anos e meio de faculdade.

Ao professor Marcos Danilo R. Viana, por sua orientação, confiança e disponibilidade no desenvolvimento desta pesquisa, e aos demais professores do Curso de Ciências Contábeis pelo conhecimento que transmitiram durante a jornada acadêmica.

Enfim, a todos que contribuíram de alguma forma no decorrer do curso e na elaboração deste trabalho de conclusão de curso, muito obrigada!

**“Não confunda derrotas com fracasso nem vitórias com sucesso. Na vida de um campeão sempre haverá algumas derrotas, assim como na vida de um perdedor sempre haverá vitórias. A diferença é que, enquanto os campeões crescem nas derrotas, os perdedores se acomodam nas vitórias.”**

**Roberto Shinyashiki**

## RESUMO

CREPALDI, Rosângela. **Auditoria Operacional: Avaliação dos processos organizacionais das áreas comercial e financeira em uma empresa de pequeno porte do ramo químico.** 2013. 89 p. Orientador: Prof. Esp. Marcos Danilo R. Viana. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade de Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma/SC.

Com o crescimento das empresas, os administradores não conseguem supervisionar todos os atos de seus funcionários. Com isso, os gestores buscam implantar ou aperfeiçoar os sistemas de controles internos para conduzir e proteger o patrimônio contra possíveis erros e fraudes. Em relação ao mercado competitivo, os administradores devem estar preparados para reagir e responder rapidamente a essa demanda, assegurando sua permanência, com relatórios seguros para tomada de decisões. Somente dessa maneira, haverá garantias quanto a atingir os objetivos e trazer resultados positivos para a empresa. Diante desse contexto, o presente trabalho de conclusão de curso discorre sobre os processos organizacionais necessários para a eficiência operacional nas empresas. O tema foi escolhido devido à necessidade de avaliação dos controles internos de uma indústria de pequeno porte situada no município de Siderópolis. O objetivo geral consiste em propor adequações nos processos organizacionais dos controles internos nas áreas comercial e financeira. Quanto aos objetivos específicos, procurar-se-á: conhecer as áreas mencionadas anteriormente; analisar e descrever os procedimentos utilizados pela empresa; e propor adequações nos controles internos, como medida para a administração melhor controlar as operações da empresa para tomada de decisões em tempo hábil. As metodologias utilizadas para o desenvolvimento deste trabalho quanto aos objetivos é descritiva; quanto aos procedimentos é pesquisa bibliográfica e estudo de caso; e quanto à abordagem do problema é pesquisa qualitativa. O presente estudo identificou que a empresa objeto desta pesquisa necessita de adequações nos processos organizacionais para o controle interno nas áreas comercial e financeira, para proteger o patrimônio de forma a assegurar que as informações apresentadas à administração estão corretas, auxiliando na tomada de decisões em tempo real.

**Palavras-chave:** Auditoria. Controles Internos. Processos Organizacionais. Áreas Financeira e Comercial.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Estrutura organizacional do departamento de auditoria.....	33
Figura 2 - Pirâmide do controle .....	41
Figura 3 - Organograma da Alfa Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda..	62



## **LISTA DE TABELAS**

Quadro 1 - Característica que diferenciam a auditoria interna da auditoria externa..	40
Quadro 2 - Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes.....	49
Quadro 3 - Procedimentos na área de compras.....	52

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional dos Auditores Independentes
COSO	Comitê das Organizações Patrocinadoras
DC's	Demonstrações Contábeis
DOU	Diário Oficial da União
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIABRASIL	Instituto dos Auditores Interno do Brasil
MP	Matéria-prima
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PC	Princípios de Contabilidade
PED	Processamento Eletrônico de Dados
PM	Pedido de Material
PV	Pedido de Venda
SC	Santa Catarina
SERASA	Serviços de Assessoria S/A

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	14
1.3 JUSTIFICATIVA .....	15
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>16</b>
2.1 DA AUDITORIA.....	16
<b>2.1.1 Surgimento e crescimento da auditoria .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.2 Conceituação, objetivos e objeto da auditoria .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.3 Razões da contratação da auditoria .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.4 Reflexos dos trabalhos da auditoria.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.5 Normas regulamentares e procedimentos usuais aos trabalhos de auditoria .....</b>	<b>21</b>
2.1.5.1 Definições e diferenças entre normas e procedimentos.....	21
2.1.5.2 Norma relativa à pessoa do auditor.....	23
2.1.5.3 Normas de execução dos trabalhos de auditoria .....	27
2.1.5.4 Procedimentos de auditoria – Teste de observância e de substantivo.....	28
2.1.5.5 Planejamento dos trabalhos de auditoria .....	30
<b>2.1.6 Classificação da auditoria: suas funções e diferenças .....</b>	<b>31</b>
2.1.6.1 Auditoria interna .....	31
2.1.6.1.1 <i>Conceito e objetivo da auditoria interna .....</i>	<i>32</i>
2.1.6.1.2 <i>Importância e necessidade dos trabalhos de auditoria interna.....</i>	<i>34</i>
2.1.6.1.3 <i>Normatização da auditoria interna.....</i>	<i>36</i>
2.1.6.2 Auditoria externa .....	37
2.1.6.2.1 <i>Conceito e objetivo da auditoria externa .....</i>	<i>37</i>
2.1.6.3 Diferenciação de auditoria interna e externa .....	39
2.2 DOS CONTROLES INTERNOS.....	41
<b>2.2.1 Definição e objetivo dos controles internos .....</b>	<b>42</b>
<b>2.2.2 Importância dos controles internos.....</b>	<b>43</b>
<b>2.2.3 Classificação e princípios dos controles internos.....</b>	<b>44</b>
<b>2.2.4 Razões de o auditor entender os controles internos .....</b>	<b>46</b>
<b>2.2.5 Entendimento do controle interno .....</b>	<b>47</b>

<b>2.2.6 Avaliação dos controles internos .....</b>	<b>48</b>
2.3 PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS À AUDITORIA DOS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS.....	49
2.4 ROTEIRO DOS PROCEDIMENTOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	51
2.5 CONTROLE INTERNO NA ÁREA COMERCIAL .....	51
<b>2.5.1 Atividade do setor de Compras .....</b>	<b>51</b>
<b>2.5.2 Almoxarifado/Estoques .....</b>	<b>53</b>
<b>2.5.3 Atividade do setor de Vendas .....</b>	<b>54</b>
2.6 CONTROLE INTERNO NA ÁREA FINANCEIRA.....	55
<b>2.6.1 Atividade de contas a receber.....</b>	<b>55</b>
<b>2.6.2 Atividade de contas a pagar.....</b>	<b>57</b>
<b>2.6.3 Disponibilidade.....</b>	<b>58</b>
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>59</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	59
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	60
<b>4 ESTUDO DE CASO – AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS DE UMA INDÚSTRIA QUÍMICA .....</b>	<b>61</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	61
<b>4.1.1 Histórico da empresa.....</b>	<b>61</b>
<b>4.1.2 Estrutura Organizacional.....</b>	<b>62</b>
4.2 CONSIDERAÇÕES IMPORTANTES PARA AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS OPERACIONAIS DA EMPRESA EM ESTUDO .....	63
4.3 AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS NA ÁREA COMERCIAL..	64
<b>4.3.1 Atividade e estrutura de compras.....</b>	<b>64</b>
4.3.1.1 Constatações do processo de compras .....	64
4.3.1.2 Adequações no setor de compras.....	65
<b>4.3.2 Atividade e estrutura Almoxarifado/Estoque.....</b>	<b>66</b>
4.3.2.1 Constatações do processo de almoxarifado/estoque .....	67
4.3.2.2 Adequações no setor de almoxarifado/estoque .....	68
<b>4.3.3 Atividade e estrutura de vendas .....</b>	<b>69</b>
4.3.3.1 Constatações do processo de vendas.....	69
4.3.3.2 Adequações no setor de vendas .....	70
4.4 AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS NA ÁREA FINANCEIRA ..	71

<b>4.4.1 Atividade e estrutura de contas a receber .....</b>	<b>72</b>
4.4.1.1 Constatações do processo de contas a receber .....	72
4.4.1.2 Adequações no setor de contas a receber .....	73
<b>4.4.2 Atividade e estrutura de contas a pagar .....</b>	<b>74</b>
4.4.2.1 Constatações do processo de contas a pagar .....	74
4.4.2.2 Adequações no setor de contas a pagar .....	75
<b>4.4.3 Atividade e estrutura de disponibilidade .....</b>	<b>75</b>
4.4.3.1 Constatações do processo de disponibilidade .....	76
4.4.3.2 Adequações no setor de disponibilidade .....	77
<b>4.5 ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA QUANTO ÀS ADEQUAÇÕES .....</b>	<b>78</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>79</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>81</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>84</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho trata da avaliação dos processos organizacionais das áreas comercial e financeira de uma empresa de pequeno porte do ramo químico, situada no município de Siderópolis/SC.

Este capítulo está dividido em três partes, cuja primeira apresenta o tema e o problema, na sequência o objetivo geral e específico da pesquisa que direcionam o estudo, e por último a justificativa, que é a importância do tema utilizado para a elaboração e o desenvolvimento deste trabalho.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

A abertura de novas empresas e o avanço da tecnologia, além da maior competitividade do mercado, fez com que as empresas e seus administradores passassem a estar preparados para reagir e responder rapidamente a essa demanda, assegurando sua permanência, procurando aperfeiçoar os resultados e sua colocação de ponta no cenário mercadológico.

Os gestores buscam implantar ou aperfeiçoar seus sistemas de controles internos, que é um conjunto de procedimentos de informações mantidos pela administração para conduzir suas atividades e proteger seu patrimônio, diminuindo os riscos de fraudes e erros.

A manutenção de controles internos eficientes e seguros proporciona informações para tomada de decisões que não estejam distorcidas, e consequentemente trazem resultados positivos para a empresa.

As companhias de pequeno porte são, na maioria das vezes, administradas de maneira mais rústica, ou seja, sem o formalismo de controles eficientes e seguros no sentido de proteger seu patrimônio e auxiliar a administração nos negócios.

O fato de não possuírem informações fidedigna nem tempo hábil para tomada de decisões podem levar algumas pequenas empresas a fecharem seus negócios nos primeiros anos de vida.

Portanto, o controle é extremamente importante no que diz respeito à melhor utilização dos recursos da empresa, sendo que em todos os setores da organização haverá necessidade de manter um adequado sistema de controle interno.

As empresas que possuem controles internos pouco eficientes e seguros tendem a sofrer desvios de bens na organização praticados por funcionários internos com má intenção, devido à acessibilidade de encobri-los.

Diante do exposto, chega-se a seguinte questão do problema deste trabalho: como adequar os processos organizacionais dos controles internos nas áreas comercial e financeira de uma empresa de pequeno porte do ramo químico, localizada no município de Siderópolis/SC?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste trabalho consiste em avaliar os sistemas operacionais e propor adequações aos processos organizacionais das áreas Comercial e Financeira de uma empresa de pequeno porte do ramo químico, localizada no município de Siderópolis/SC.

Diante do objetivo geral, apresentam-se os objetivos específicos para alcançá-lo:

- Mostrar os fundamentos teóricos sobre a auditoria e controles internos, bem como destacar os trabalhos a serem executados pela auditoria na avaliação dos sistemas operacionais da empresa auditada;
- Conhecer o funcionamento das áreas Comercial (compras, almoxarifado/estoque e vendas) e Financeira (contas a receber, contas a pagar e disponibilidades);
- Analisar e descrever os procedimentos utilizados nas áreas mencionadas; e,
- Caso necessário, propor adequações nos controles internos nas áreas comercial e financeira, como medida para a administração melhor controlar as operações da empresa com vistas à tomada de decisões em tempo hábil.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A finalidade das empresas é a lucratividade. Para isso, a administração procura se prover de diversos relatórios e análises no sentido de controlar suas operações, tornando, então, necessário que as organizações mantenham controles internos eficientes e seguros, para fornecer aos gestores informações reais.

Conforme Almeida (2010, p. 42), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

O objetivo do controle interno é produzir à administração informações fidedignas e em tempo real para tomada de decisões, para proteger o patrimônio da empresa.

A auditoria fornece informações sobre a real situação da empresa, para a administração tomar decisões. Para isso, é necessário avaliar com frequência os sistemas de controles internos, por meio da aplicação dos procedimentos de auditoria e verificação do cumprimento das normas internas.

Para este estudo de caso, a administração da empresa autorizou a sua realização, desde que ele traga contribuições teóricas e práticas a partir do estudo bibliográfico dos conceitos de auditoria operacional e dos sistemas operacionais.

A presente análise inicia com a fundamentação teórica e em seguida aborda o estudo de caso, no que diz respeito à avaliação do funcionamento dos controles internos nas áreas Comercial (compras, almoxarifado/estoque e vendas) e Financeira (contas a receber, contas a pagar e disponibilidades), para o aperfeiçoamento, e conseqüentemente para apresentação de benefícios para a empresa e seus colaboradores.



## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para alcançar o objetivo geral do presente trabalho, faz-se necessário conceituar e compreender os tópicos relacionados ao tema, buscando na literatura opiniões de diferentes autores para melhor entender sobre o assunto e aplicá-lo na empresa objeto de estudo.

Primeiramente, serão abordados os conceitos de auditoria operacional, dando ênfase ao tema central desta pesquisa - a avaliação dos processos organizacionais - e por último será conceituada a atividade comercial e financeira.

### 2.1 DA AUDITORIA

A palavra *auditoria*, segundo Basso (2005, p. 93), “em Latim, quer dizer “alguém que ouve e pensa, que tem a função de informar a um tribunal sobre a legalidade dos atos”, e o “termo *auditor*, [...] “aquele que ouve”, ou “ouvinte”, [...] aquele que daria opinião sobre algo que comprovou ser verdade ou não.” (SÁ, 2002, p. 21).

Portanto, o profissional auditor examina cuidadosamente se as operações e registros de determinada empresa foram realizadas corretamente, fornecendo credibilidade às informações apresentadas para os usuários interno e externo.

#### 2.1.1 Surgimento e crescimento da auditoria

No início, as empresas eram fechadas e administradas por grupos familiares. Com o crescimento do mercado e da concorrência, ampliaram suas instalações, ficando difícil a administração controlar todos os procedimentos internos dos funcionários. Daí surge a necessidade da realização de auditoria.

O surgimento da auditoria deu-se na Inglaterra, no século XIII, no reinado de Eduardo I. “Sua evolução também ocorreu nos países da Grã-Bretanha, com o surgimento das grandes corporações industriais e comerciais, entre os séculos XVIII e XIX.” (BASSO, 2005, p. 100).

A auditoria surgiu com a finalidade de fiscalização sobre os pagamentos e evoluiu tornando necessária às grandes empresas que tinham filiais em outros países, e aos investidores para conhecer a real situação da empresa, na avaliação da liquidez, rentabilidade e endividamento de seu futuro investimento.

Assim, com o aparecimento de grandes empresas, surgiu a necessidade dos trabalhos de auditoria para confirmação dos registros e proteção do patrimônio. Confirma Basso (2005, p. 100), que com “a expansão das grandes empresas para outros países, exportaram-se também os serviços de auditoria, com finalidades de fiscalizar suas subsidiárias no exterior.”

No Brasil, os serviços de auditoria chegaram devido às filiais de empresas estrangeiras que aqui se instalaram, com objetivo de informar à matriz no exterior. Com o crescimento de empresas brasileiras, surgiram as firmas de auditoria nacional, que, conforme Jund (2001, p. 5),

Apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto de Contadores Públicos no Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil. O fortalecimento da atividade, todavia, ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade e pela Formação de um órgão nacional para congregação e autodisciplinação dos profissionais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Com o crescimento de empresas brasileiras e a utilização de capitais de terceiros, tornou uma dificuldade para os administradores controlarem pessoalmente todas as atividades e ações dos subordinados, surgindo, portanto, a necessidade de empresas nacionais de auditoria.

### **2.1.2 Conceituação, objetivos e objeto da auditoria**

A auditoria trabalha sobre dados de informações prontas como processo de confrontar a situação encontrada e o que realmente deveria acontecer, diminuindo os erros e assegurando que os registros estejam corretos, proporcionando credibilidade às informações.

Os exames de auditoria são realizados de acordo com os procedimentos de auditoria, para verificar se os registros contábeis foram executados corretamente, e os relatórios refletem a real situação econômica e financeira da empresa.

Conceitua Franco e Marra (2001, p. 28), que

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Dessa forma, a auditoria orienta a administração no melhoramento dos processos internos, dando continuidade e crescimento dos negócios, com informações fidedignas e em tempo real para tomada de decisões, resguardando os direitos de pessoas vinculadas à empresa, evitando situações favoráveis a erros e fraudes causadas por colaboradores internos.

O objetivo da auditoria é relatar o processo sobre as demonstrações feitas pela empresa, no qual o auditor se certifica da veracidade por meio de provas, afirmando a efetividade dos registros. (CREPALDI, 2002).

Assim, a auditoria assegura que as informações financeiras e patrimoniais demonstradas conferem com a realidade, de acordo com os Princípios de Contabilidade, que são da Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência.

Para Hoog e Carlin (2004, p. 49-50), a auditoria proporciona “credibilidade às informações divulgadas através dos balanços e demais peças contábeis [...], fazendo com que os bens, direitos e obrigações estejam demonstrados e valorizados dentro das práticas contábeis.”

O objeto da auditoria é o patrimônio, baseado em informações interna por meio de registro contábil e externa junto a confirmação de saldos, comprovados por meio de contas de terceiros e extratos bancários, oferecendo maior segurança às informações do que aquelas obtidas dentro da empresa.

Deve-se afirmar ainda que o objeto é o conjunto de elementos de controle do patrimônio, formado por informações internas que “compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações. [...] informações obtidas fora da empresa, tais como as relativas à confirmação de contas de fornecedores, clientes e de saldos bancários.” (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 23).

Sendo assim, a auditoria sobre o objeto tem a função preventiva, opinando sobre as informações dos registros e demonstrações, confirmando a sua veracidade e transmitindo confiança para as pessoas vinculada à empresa.

### **2.1.3 Razões da contratação da auditoria**

A contratação dos serviços do auditor nas empresas é importante para a confirmação dos registros por ela realizados e sua atuação interessa principalmente as seguintes pessoas e órgãos:

- a) executivos de empresas, que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados;
- b) investidores que não tomam parte ativa na administração de uma sociedade;
- c) financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos;
- d) fisco, que tem na auditoria idônea uma colaboração útil para orientação dos contribuintes e para evitar sonegação de impostos;
- e) poder público, quando se trata de empresas ou entidades de interesse coletivo que devem sofrer controles e fiscalização do Estado;
- f) empregados das empresas, quando eles participam dos lucros e estão interessados na confirmação dos resultados apurados. (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 28-29).

A atuação do auditor nas empresas transmite maior confiança a terceiros que têm algum tipo de relação com ela, como, por exemplo, para os investidores na aplicação de seu capital, para a administração no controle dos atos de seus funcionários, aos financiadores e fornecedores na garantia de pagamento de suas obrigações e ao fisco, informando que os lançamentos registrados conferem com a realidade e cumprem com as obrigações legais.

### **2.1.4 Reflexos dos trabalhos da auditoria**

Os trabalhos da auditoria protegem a riqueza patrimonial, oferecendo aos usuários interno e externo, como os administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio, maior segurança e garantia quanto às informações que servem de base para as tomadas de decisões.

De acordo com Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 29), os principais reflexos sobre a riqueza patrimonial são sob os aspectos:

- administrativo – redução de fatores disfuncionais, da ineficiência, da negligência, da incapacidade, da improbidade;
- patrimonial – melhor controle dos bens, dos direitos e das obrigações;
- fiscal – resguardar: a entidade econômica de multas; o proprietário de sanções fiscais e penais; a sociedade (estado) de sonegação;

- técnico – maior e melhor eficiência dos serviços contábeis, maior precisão e mais atualidade das informações, observância dos princípios e normas no processo de escrituração e na elaboração das DC's;
- financeiro – resguardar os créditos de terceiros contra as práticas (ações) de improbidade e de ilícito administrativo;
- econômico – assegurar melhores resultados, em defesa dos investidores e titulares do patrimônio.

A auditoria contribui em todas as áreas da empresa auditada, minimizando os erros e desvios, exercendo a função preventiva, concedendo maior confiabilidade e veracidade aos registros administrativos e contábeis, sugerindo melhorias quando necessário

Atualmente, a auditoria é vista como uma ferramenta essencial ao bom funcionamento dos processos organizacionais. Seus serviços são indispensáveis na confirmação da obediência aos controles internos.

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 34), a auditoria oferece as seguintes vantagens para a administração, investidores e fisco:

Para a *administração* da empresa, a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- a) Fiscaliza a eficiência dos controles internos.
- b) Assegura maior correção dos registros contábeis.
- c) Opina sobre a adequação das demonstrações contábeis.
- d) Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas.
- e) Possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos.
- f) Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas.
- g) Aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

Para os *investidores* (titulares de capital), a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- a) Contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis.
- b) Possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas.
- c) Assegura maior exatidão dos resultados apurados.

Para o *fisco*, a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- a) Permite maior exatidão das demonstrações contábeis.
- b) Assegura maior exatidão dos resultados apurados.
- c) Contribui para maior observância das leis fiscais.

Os trabalhos de auditoria oferecem maior credibilidade às informações, proporcionando confiança e segurança nos resultados apurados e apresentados, a administração na utilização das informações para tomar decisões, ao investidor que aplica seus capitais, possibilitando informações sobre real situação da empresa, e ao fisco no cumprimento das obrigações fiscais.

### **2.1.5 Normas regulamentares e procedimentos usuais aos trabalhos de auditoria**

Esta seção aborda as definições e as diferenças entre normas e procedimentos para a execução dos trabalhos de auditoria, bem como os testes de observância e substantivos. Destacam-se, também, as normas profissionais praticadas no Brasil, relativas à pessoa e a execução dos trabalhos do auditor, e por fim o planejamento dos trabalhos de auditoria.

#### **2.1.5.1 Definições e diferenças entre normas e procedimentos**

As normas de auditoria são regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, a serem observadas e respeitadas pelos profissionais no exercício de sua função.

O conceito de normas de auditoria, segundo Crepaldi (2011, p. 225), são

regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à pessoa do auditor, a execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido.

As normas orientam o auditor na fixação dos limites de responsabilidade, quanto ao comportamento em relação à capacitação profissional e na execução de seu trabalho.

As normas de auditoria devem ser objeto de atenção dos auditores, pois é a maneira de praticar os atos, onde a “palavra aplicada à auditoria significa os preceitos a serem utilizados para que sejam obtidas a qualidade desejada e certa padronização do trabalho executado.” (ARAÚJO, ARRUDA e BARRETTO, 2008, p. 72).

As normas de execução do trabalho do auditor são claramente estabelecidas, devendo ser observadas na elaboração de exames e na preparação de relatórios, obtendo assim qualidade.

Os procedimentos de auditoria são utilizados para a obtenção de provas para fundamentação de relatórios, que é “o conjunto de técnicas ou métodos que

permitem ao auditor obter elementos probatórios, de forma suficiente e adequada, para fundamentar seus comentários, opiniões e recomendações quando da elaboração de seu relatório.” (ARAÚJO, ARRUDA e BARRETTO, 2008, p. 210).

O objetivo da auditoria é fundamentar seus argumentos por meio de evidência, aplicando os procedimentos adequados ao caso.

Definem-se procedimentos como atos a serem praticados, aplicados conforme o objeto examinado, por meio de um conjunto de técnicas que resultam em evidências ou provas que auxiliam o auditor na conclusão de seu trabalho. (OLIVEIRA, 2006).

Os procedimentos são exames nos quais se incluem os testes de observância e substantivos, possibilitando ao auditor obter provas para fundamentar suas conclusões e recomendações no relatório ou no parecer de auditoria.

Os testes de observância são aplicados na avaliação dos sistemas operacionais, enquanto que os substantivos buscam a comprovação dos procedimentos contábeis.

Conforme o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, as normas e procedimentos de auditoria não são mais emitidos por eles, “atualmente desenvolve juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) o trabalho de tradução e revisão das normas internacionais de auditoria emitidas pela IFAC para serem adotadas no Brasil, mediante aprovação e emissão pelo CFC.”

Nos trabalhos de auditoria, as normas são o que orientam o auditor a determinar a extensão das medidas para a realização dos serviços, já os procedimentos são ações adotadas para atingir os objetivos.

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que os procedimentos se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. (ATTIE, 2007, p. 33).

A diferença entre normas e procedimentos de auditoria encontra-se no fato de que as normas referem-se à pessoa e a execução do trabalho do auditor, e os procedimentos se revelam como a descrição das tarefas cumpridas pelo auditor, podendo no decorrer de seu trabalho ser modificadas.

Nos tópicos a seguir serão apresentadas as normas do auditor independente, relativas à pessoa do auditor como profissional e as normas relativas

à execução de seu trabalho. Ressalta-se que as normas relativas ao parecer do auditor não serão objeto deste estudo.

#### 2.1.5.2 Norma relativa à pessoa do auditor

A norma relativa à pessoa do auditor, prevista na Resolução nº 821, de 17 de dezembro de 1997 do CFC, que aprovou a NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente, possui algumas alterações que passou a vigorar, como:

- Competência técnico-profissional;
- Independência (*Resolução CFC nº 1.311, de 09 de dezembro de 2010, publicada no Diário Oficial da União, em 14 de dezembro de 2010, aprovou a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão*);
- Responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos;
- Honorários;
- Guarda da documentação;
- Sigilo (*Resolução CFC nº 1.100, de 24 de agosto de 2007, publicada no Diário Oficial da União, em 30 de agosto de 2007, aprovou a NBC P 1.6 – Sigilo*);
- Responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno;
- Responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas (*Resolução CFC nº 1.023, de 15 de abril de 2005, publicada no Diário Oficial da União, em 09 de maio de 2005, aprovou a NBC P 1.8 - Utilização de Trabalhos de Especialistas*);
- Informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- Educação continuada;
- Exame da competência profissional; e,
- Manutenção dos líderes da equipe de auditoria (*Inclusão de item pela Resolução CFC nº 965, de 16 de maio de 2003, publicada no Diário Oficial da União, em 17 de junho de 2003*).



O contador, na posição de auditor, deve ter competência técnico-profissional. Segundo Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 81), o profissional em sua função,

deve manter conhecimento atualizado dos PFCs, das NBCs e das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

O profissional deve ter conhecimento suficiente da atividade da empresa, identificando e compreendendo as transações realizadas, verificando assim, se está capacitado a assumir responsabilidade para a realização do trabalho. Caso não esteja capacitado para tal o auditor deve recusar.

Para permanecer independente, o auditor não pode ser influenciado por elementos afetivos ou materiais, em relação a todos os assuntos relacionados ao seu trabalho.

Conforme a Resolução do CFC nº 1.311/2010, para manter a independência é fundamental no exercício da função do auditor, que obtenha “independência de pensamento” que suas conclusões não sofram efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional.

Na execução dos serviços, o auditor deve ter capacidade profissional, responsável pelo resultado dos seus trabalhos, aplicando o máximo de atenção e dedicação na sua elaboração e conclusão.

Segundo a Resolução nº 821/1997 do CFC, o auditor deve “aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.”

Sobre os honorários, o auditor deve fazer uma carta de proposta para a empresa auditada, antes do início da execução do trabalho, contendo a descrição dos serviços que serão efetuados. Tudo isso deverá ser descrito conforme as Normas de Auditoria Independente, os relatórios que serão emitidos, o prazo de entrega, e as condições de pagamento.

De acordo com a Resolução nº 821/1997 do CFC, o estabelecimento de valor dos honorários é avaliado mediante:

- a) a relevância, o vulto, a complexidade, e o custo dos serviços a executar;
- b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e

- e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas.

Para fins de fiscalização, o auditor deve guardar os papéis de trabalho no prazo de cinco anos, pois originam as provas sustentadas dos testes e dos resultados do trabalho de auditoria.

Conforme Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 96), o “auditor deve conservar seus papéis de trabalho ou documentação da auditoria pelo prazo de **cinco anos**, a partir da data de emissão do parecer.”

O auditor, como profissional deve manter sigilo sobre todas as informações que obteve nas empresas auditadas. Somente poderá fornecer dados com a autorização por escrito, de forma clara e com os dizeres de quais informações o auditor poderá divulgar a terceiros.

O sigilo para Hoog e Carlin (2009, p. 118), deve ser respeitado:

- na relação entre o auditor e a entidade auditada;
- na relação entre os auditores;
- na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores;
- na relação entre o auditor e demais terceiros.

O auditor externo poderá utilizar os trabalhos do auditor interno, devendo avaliar as informações contidas, pois esta é de sua responsabilidade. De acordo com a Resolução nº 821/1997 do CFC, a “responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.”

O auditor independente utiliza os trabalhos de outros especialistas, quando se depara com situações que não são de sua competência. Para isso, essa pessoa deve estar legalmente habilitada.

Ao “utilizar-se de trabalhos executados por outros especialistas legalmente habilitados, o auditor independente deve obter evidência suficiente de que tais trabalhos são adequados para fins de sua auditoria.” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.023/2005).

O auditor independente deve relatar ao Conselho Regional de Contabilidade, informações sobre os trabalhos executados, como dados de clientes, nomes de seu pessoal técnico e a relação de honorários de clientes que representam mais de 10% do seu faturamento anual.

De acordo com a Resolução nº 821/1997 do CFC,

O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

- a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;
- b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e
- c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

A educação continuada é um programa que visa o aprimoramento da capacidade do profissional que atuam no mercado como auditores, mantendo-os sempre atualizados.

Segundo a Resolução nº 821, de 17 de dezembro de 1997 do CFC, o “auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.”

Para o auditor exercer sua atividade, deverá comprovar a competência profissional por meio de uma prova. Com a aprovação no Exame de Qualificação Técnica, a inscrição no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é automática.

Na Resolução do CFC nº 821/1997, o “auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.”

O auditor independente não pode prestar serviços na mesma empresa pelo prazo máximo de 5 anos. Após esse tempo, outra empresa de auditoria deverá realizar o procedimento, podendo retornar apenas pelo prazo mínimo de 3 anos.

A manutenção dos líderes da equipe de auditoria foi incluída na Resolução do CFC nº 965/2003, que determina a,

utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por longo período, pode criar a perda da objetividade e do ceticismo, necessários na auditoria. O risco dessa perda deve ser eliminado adotando-se a rotação, a cada intervalo menor ou igual a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à referida equipe no intervalo mínimo de três anos.

As normas anteriormente citadas mencionaram sua importância na profissão de auditor, como responsabilidade e deveres para a realização de seu trabalho, proporcionando maior segurança aos usuários de informações.

#### 2.1.5.3 Normas de execução dos trabalhos de auditoria

A Resolução nº 820, de 17 de dezembro de 1997 do CFC, que aprovou a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, foi Revogada pela Resolução CFC nº 1.203/09, publicada no DOU, em 03/12/2009, Seção 1, que Aprovou a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Segundo Crepaldi (2011), as normas de execução dos trabalhos do auditor são:

- Planejamento e supervisão: no planejamento o auditor deve ter conhecimento da atividade, legislação e as práticas operacionais da empresa, e a supervisão direciona o trabalho dos assistentes, se os objetivos do trabalho foram alcançados;
- Relevância: deve ser considerada na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos;
- Risco de auditoria: é a expressão da opinião do auditor de forma isoladamente inadequada sobre as demonstrações contábeis;
- Supervisão e controle de qualidade: a supervisão dos trabalhos é a avaliação do cumprimento do planejamento e do programa, se as tarefas distribuídas à equipe estão sendo cumpridas, se os trabalhos foram documentados e os objetivos dos procedimentos alcançados, e se as conclusões dos trabalhos do auditor permitem fundamentar sua opinião, e o controle de qualidade o auditor avalia periodicamente se os serviços executados estão sendo realizados segundo as Normas Profissionais do Auditor Independente;
- Avaliação do sistema contábil e controle interno: são os métodos e procedimentos adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, que é de responsabilidade da administração, devendo

o auditor avaliar aplicando os procedimentos de auditoria, efetuando sugestões para o aprimoramento; e,

- Papel da auditoria na redução de riscos: a demanda da auditoria é crescente, pois a maior preocupação dos investidores é o risco, e uma forma de protegê-los é por meio da auditoria.

Essa norma trata das responsabilidades do auditor na condução da auditoria sobre as demonstrações contábeis, proporcionando aos usuários maior confiança nas informações.

#### 2.1.5.4 Procedimentos de auditoria – Teste de observância e de substantivo

Para a formulação e sustentação da opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor durante seu trabalho se dedica a obter evidência sob o exame, aplicando testes de observância e substantivo para alcançar as metas desejadas.

Os testes de observância são empregados pelo auditor, no sentido de apontar se os procedimentos de controle interno estão em funcionamento e sendo cumpridos pelos funcionários conforme estabelecido pela administração.

A definição de testes de observância segundo Almeida (2003, p. 73),

consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Acontece com frequência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente. Caso o sistema em uso seja diferente do descritos nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, anteriormente levantadas, de forma a ajustá-las à situação real existente. Isso quer dizer que o auditor deve avaliar o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados contábeis confiáveis.

O auditor na aplicação de testes de observância certifica se estão sendo cumpridos os procedimentos de controle interno na empresa, proporcionando segurança na sua execução.

Para o entendimento de como funciona o controle interno na empresa auditada, em cada área examinada, o auditor entrevista o funcionário encarregado pelo setor e observa a execução dos trabalhos, colhendo informações de como elas são processadas. (CREPALDI, 2011).

Os testes de observância são aplicados na organização para analisar os controles internos, se seu funcionamento está conforme descrito pela administração da empresa auditada. Já os testes substantivos “visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade.” (ATTIE, 2007, p.44).

O auditor, com o objetivo de obter provas das transações de valores nas demonstrações, aplica testes substantivos para emitir o relatório, comprovando a existência dos bens, direitos e obrigações, se estão demonstradas corretamente.

Conforme Crepaldi (2011, p. 334), os testes substantivos têm por objetivo certificar a:

- **existência:** se o componente patrimonial existe em certa data;
- **direitos e obrigações:** se efetivamente existente em certa data;
- **ocorrência:** se a transação de fato ocorreu;
- **abrangência:** se todas as transações estão registradas; e
- **mensuração, apresentação e divulgação:** se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

O auditor analisa os valores expressos nos relatórios emitidos pela empresa auditada, para a obtenção de provas suficiente para fundamentação de sua opinião.

Na aplicação de testes de observância e substantivo, segundo Crepaldi (2011, p. 338), devem ser considerados os procedimentos de:

- **inspeção:** exame de registros, documentos e ativos tangíveis;
- **observação:** acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- **investigação e confirmação:** obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- **cálculo:** conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- **revisão analítica:** verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

Mesmo que a empresa tenha controle interno é importante que o auditor aplique teste de observância e substantivos, com o intuito de verificar se os funcionários estão seguindo os controles internos estabelecidos pela administração, e se os valores dos relatórios de demonstrativos conferem com a realidade da empresa.

#### 2.1.5.5 Planejamento dos trabalhos de auditoria

O planejamento do trabalho a ser executado pelo auditor na empresa auditada é a fase mais importante, pois são os caminhos a serem seguidos para alcançar seus objetivos.

Após a contratação dos serviços de auditoria, o profissional deve planejar a execução de seu trabalho, avaliar os controles internos e determinar a natureza, oportunidade e extensão dos exames, para opinar sobre as demonstrações contábeis.

O planejamento, de acordo com a Resolução nº 1.211/2009 do CFC, envolve a definição do trabalho e o desenvolvimento da auditoria, que serve para:

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

O planejamento é a preparação do trabalho do auditor na empresa auditada, estabelecendo metas a serem observadas e seguidas no decorrer de seu serviço para alcançar os objetivos pretendidos.

De nada adianta querer construir uma casa pelo telhado sem antes construir a estrutura necessária que o suporte. Todo trabalho mal planejado resultará em um trabalho malfeito e, conseqüentemente, o produto final será inadequado. (ATTIE, 2007, p. 229).

O auditor deve buscar maior número de informações sobre as operações da empresa auditada para realizar o planejamento, que é uma peça essencial, que permite ter uma visão ampla dos negócios.

Para Crepaldi (2011, p. 483-484), os objetivos do planejamento de auditoria são:

- a) obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as Demonstrações Contábeis;
- b) propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos previamente estabelecidos;

- c) assegurar que as áreas importantes de entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- d) identificar os problemas potenciais da entidade;
- e) identificar a legislação aplicável à entidade;
- f) estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
- g) definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- h) facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
- i) propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- j) buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- k) identificar os prazos para entrega de relatórios, parecer e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

O planejamento é a fase que o auditor define a grandeza dos exames a serem executados, é a preparação do plano de auditoria que está voltado à execução do exame, e os programas de auditoria são as ações a serem realizadas para alcançar os objetivos, devendo ser revisados periodicamente.

### **2.1.6 Classificação da auditoria: suas funções e diferenças**

A auditoria é classificada em duas áreas de atuação que estão relacionadas entre o auditor e a empresa auditada, dividida em auditoria interna e externa, na qual Basso (2005, p. 108), destaca que,

a relação contratual entre o auditor e a entidade auditada estabelece a divisão fundamental dos serviços de auditoria, ou seja, o fator “independência plena” e “independência relativa”, pode-se dizer que é o divisor entre a auditoria externa e a interna.

A seguir, destaca-se o conceito, objetivo, importância e necessidade dos trabalhos da auditoria interna e externa nas empresas, e por fim as diferenças entre as duas.

#### **2.1.6.1 Auditoria interna**

O auditor interno surgiu devido à necessidade da administração, que não conseguia supervisionar todas as áreas pessoalmente, para verificar se os empregados estavam seguindo os procedimentos internos, pois o trabalho do



auditor externo estava direcionado para a contabilidade e passava pouco tempo na empresa auditada.

Confirma Crepaldi (2002, p. 20), que “surgiu o auditor interno, como uma ramificação da profissão de auditor externo, e, conseqüentemente, do contador.” Com o desenvolvimento de seu trabalho e o reconhecimento, o auditor interno se tornou uma figura indispensável na estrutura organizacional.

#### *2.1.6.1.1 Conceito e objetivo da auditoria interna*

A auditoria interna é realizada por profissional empregado da empresa, que funciona como um órgão de assessoramento à administração, com a finalidade de aperfeiçoar os controles internos, diminuindo a probabilidade da ocorrência de fraudes e erros, e quando necessário faz recomendações.

De acordo com Lins (2011, p. 4), a auditoria interna é “conduzida por funcionário da própria empresa na qual a auditoria é executada [...]. Busca a identificação de não conformidades, prevenção e/ou detecções de falhas de operações, discrepâncias nas atividades”, minimizando, assim, as ameaças sobre o patrimônio da empresa.

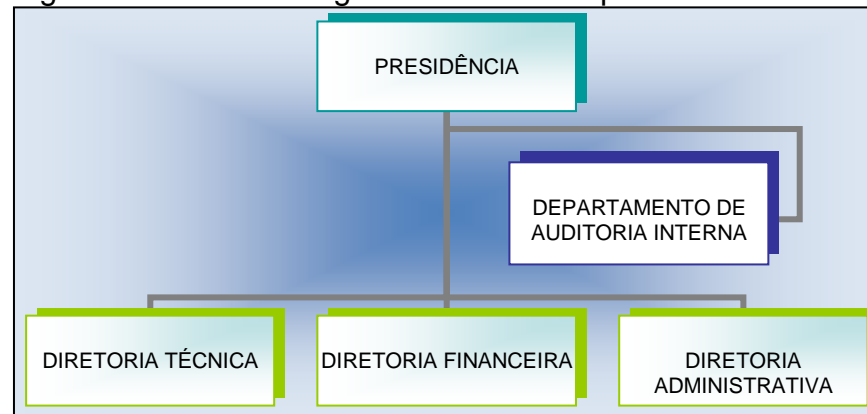
O auditor interno assessora a administração na prevenção de fraudes e erros, e ao detectar alguma irregularidade no decorrer de seu trabalho, deve informar aos superiores por escrito sobre a ocorrência.

Em razão das suas funções de verificação/avaliação dos setores e processos da empresa, não deve estar subordinada a qualquer diretoria para a qual poderá ter que apresentar relatórios de não inconsistência, o que poderia, em princípio, ocasionar constrangimentos e principalmente medo de perder o emprego, uma vez que o auditor interno é funcionário da empresa. Deve, portanto, no organograma, estar subordinada e reportar-se diretamente à presidência da empresa ou ao conselho de administração. (LINS, 2011, p. 4-5).

Apesar do vínculo com a empresa, o auditor interno deve ter independência profissional, exercendo funções livres, seguindo as normas de auditoria, e a subordinação a administração deve ser apenas em aspecto funcional.

Na figura a seguir, Almeida (2010, p. 5), demonstra a estrutura organizacional do departamento de auditoria.

Figura 1 – Estrutura organizacional do departamento de auditoria.



Fonte: Almeida (2010, p. 5).

O auditor é a pessoa de confiança que está ligada à empresa. Sua atuação envolve todas as áreas, na verificação dos controles internos e na execução da rotina, auxiliando a administração por meio de análises e recomendações, por meio de relatórios.

Conceitua-se a auditoria interna,

como sendo um controle gerencial que funciona por meio de medição, avaliação da eficiência e eficácia de outros controles. Deve ser entendida como uma atividade de assessoramento à administração quanto ao desempenho das atribuições definidas para cada área da empresa, mediante as diretrizes políticas e objetivos por aquela determinados. (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 40).

O auditor é a pessoa de confiança da administração, é aquele que presta serviço na revisão das operações da empresa, atuando em todas as áreas, avaliando os controles internos, verificando se está sendo realizado conforme estabelecido pela administração.

De acordo com Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 16), afirmam que ele é “o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. [...] avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos.”

A auditoria interna abrange levantamento, avaliação e comprovação das informações dos controles internos, para ajudar a administração da empresa a atingir os objetivos, por meio de informações verdadeiras.

A auditoria interna tem por objetivo “auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades,

fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.” (CREPALDI, 2011, p. 31).

O objetivo da auditoria interna é assessorar a administração para melhorar o desempenho das rotinas operacionais, na prevenção de fraudes, erros e de qualquer outra ameaça no patrimônio da empresa.

A auditoria compreende todas as áreas da empresa com o objetivo de caráter preventivo, fornecendo à administração credibilidade nas informações para tomada de decisões. (CREPALDI, 2011).

A auditoria interna é executada por funcionário da empresa auditada, com o objetivo principal de prevenir e detectar falhas nos controles internos. Nesse caso, o grau de detalhamento da análise é alto, e os resultados de seu trabalho são por meio de relatórios de recomendações.

#### *2.1.6.1.2 Importância e necessidade dos trabalhos de auditoria interna*

Com o crescimento das empresas, os donos não conseguiam supervisionar todos os atos de seus subordinados, se estavam realizando seu trabalho conforme pré-estabelecido pela administração com isso, tornou-se importante os serviços da auditoria interna.

De acordo com Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 48-49), a

importância da auditoria interna está ligada ao crescimento das empresas e à consequente necessidade de delegação de poderes a terceiros. Neste ponto é que a auditoria interna tomou forma, como meio de fiscalização dos trabalhos executados e acompanhamento desses em cada setor da empresa.

O auditor interno deve, portanto, verificar se os funcionários estão seguindo as normas internas fixadas pela administração, se as normas existentes devem ser modificadas, e se há necessidade de criação de novas, para o aperfeiçoamento das rotinas e dos procedimentos internos.

Segundo Paula (1999, p. 40), a importância da utilização dos serviços da auditoria interna nas empresas existe, pois:

- é parte essencial do sistema global de controle interno;
- leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, pontos críticos e necessidades de providências, sugerindo soluções;

- mostra os desvios organizacionais existentes no processo decisório e no planejamento;
- é uma atividade abrangente, cobrindo todas as áreas da empresa;
- é medida pelos resultados alcançados na assessoria à alta administração e à estrutura organizacional, quanto ao cumprimento das políticas traçadas, da legislação aplicável e dos normativos internos;
- apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização;
- recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade;
- assegura que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados, que os dados contábeis merecem confiança e refletem a realidade da organização e que as diretrizes traçadas estão sendo observadas;
- estimula o funcionamento regular do sistema de custos, controle interno e o cumprimento da legislação;
- coordena o relacionamento com os órgãos de controle governamental;
- avalia, de forma independente, as atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos da companhia e por empresas controladas e coligadas;
- ajuda a administração na busca de eficiência e do melhor desempenho, nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia.

A necessidade da auditoria interna nas empresas se dá devido à possibilidade de ocorrer erros nos procedimentos internos, procurando sempre corrigi-los e visando ao melhoramento dos controles internos.

Ainda segundo Paula (1999, p. 42-43), a necessidade da utilização dos serviços da auditoria interna nas empresas existe:

- para garantir que os procedimentos internos e as rotinas de trabalho sejam executados de forma a atender aos objetivos da entidade e às diretrizes da alta administração;
- porque atesta a integridade e fidedignidade dos dados contábeis e das informações gerenciais, que irão subsidiar as tomadas de decisão dos dirigentes;
- por salvaguardar os valores da entidade;
- porque, mesmo com todos os controles perfeitos, ainda existiram pessoas em seus quadros funcionais sujeitas às naturais fraquezas humanas, para as quais não existem controles;
- por permitir a análise dos dados com isenção e independência;
- porque assessora a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, fortalecendo o controle interno;
- por sua importância como órgão de assessoramento, servindo como *olhos e ouvidos* de seus dirigentes;
- porque colabora com o fortalecimento dos controles internos e ajuda a agregar valor aos produtos;
- porque assegura à alta administração que as diretrizes administrativas e de ordem legal estão sendo cumpridas adequadamente;
- para fins de acompanhamento de fatores críticos de sucesso;
- por avaliar os controles internos da empresa. A sua inexistência, a médio e longo prazos, poderia ocasionar a deterioração dos controles internos de uma maneira geral;
- porque a Auditoria Interna traduz-se num dos braços da alta administração;
- por ser obrigatória sob os aspectos legal e estatutário.

Na implantação de um ótimo sistema de controle interno, o auditor verifica se os funcionários de cada setor estão cumprindo com o que foi determinado pela administração, diminuindo a margem de erro, e, quando necessário toma medidas corretivas.

A auditoria interna é fundamental, tornando as informações mais precisas, oferecendo maior segurança para tomada de decisões, e, por fim levando a administração da empresa a alcançar os objetivos desejados.

#### *2.1.6.1.3 Normatização da auditoria interna*

As normas de auditoria são fundamentais para que o profissional auditor observe no decorrer de seu trabalho, para a obtenção de um exame satisfatório, que segundo Crepaldi (2011, p. 225), as normas são “regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais.”

As normas de auditoria interna são regidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio das NBC PI, normas profissionais do auditor interno, que está relacionado à pessoa do auditor e a NBC TI, normas técnicas, que está relacionado ao trabalho do auditor.

As normas internacionais, de acordo com a IIABRASIL (2013) estão relacionadas à prática profissional de auditoria interna que são:

##### **Normas de atributos**

- 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade
- 1100 – Independência e Objetividade
- 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido
- 1300 - Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

##### **Normas de Desempenho**

- 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna
- 2100 – Natureza do Trabalho
- 2200 – Planejamento do Trabalho de Auditoria
- 2300 – Execução do Trabalho de Auditoria

- 2400 – Comunicação dos Resultados
- 2500 – Monitoração do Progresso
- 2600 – Comunicação da Aceitação de Riscos

A estrutura das normas internacionais é dividida em série 1000 de atributos e série 2000 de desempenho. Os atributos estão relacionados à organização e à pessoa do auditor interno, e o de desempenho está relacionado ao trabalho do auditor.

#### 2.1.6.2 Auditoria externa

No início, as empresas pertenciam a grupo de famílias. Com a expansão do mercado, surgiram grandes empresas formadas por capital de terceiros. Com isso, houve a necessidade da comprovação dos registros contábeis para proteger o patrimônio, onde surgiu o auditor externo.

Confirma Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 50), para maior “segurança contra a possibilidade de manipulação das informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.”

Por isso, a auditoria externa possui conjunto de procedimentos, que tem por finalidade a emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis, que representa a real situação da empresa.

##### *2.1.6.2.1 Conceito e objetivo da auditoria externa*

A auditoria examina a escrituração e as demonstrações contábeis, com objetivo de confirmação, fornecendo credibilidade à contabilidade, verificando se as demonstrações foram efetuadas conforme os princípios e normas, refletindo a real situação econômica e financeira da empresa.

Segundo Jund (2001, p. 26), “a auditoria é uma técnica autônoma entre as técnicas da Ciência Contábil, razão pela qual tem objetivo perfeitamente

identificado e definido, sendo este não apenas único, mas também múltiplos, conforme o entendimento unanimemente consagrado nos dias de hoje.”

O auditor externo não possui vínculo empregatício, e é realizado por profissional liberal, que não tem nenhum tipo de ligação ou subordinação com a empresa auditada, conforme justifica Crepaldi (2011, p. 38), a “Auditoria Externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços.”

Confirma Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 32), que:

objetivando reduzir a possibilidade de comprometimento da qualidade dos serviços de auditoria externa, estabeleceu o prazo máximo de cinco anos para o auditor manter a prestação de serviços a um mesmo cliente. É o denominado rodízio das empresas de auditoria e se aplica às companhias abertas. Efetuando o rodízio, somente é permitido o retorno do auditor ao mesmo cliente após o prazo mínimo de três anos.

Só o auditor pode julgar a extensão e a profundidade do exame, na certeza sobre a matéria examinada, no final, emite seu parecer seguindo as práticas de contabilidade. A responsabilidade do auditor externo sobre as demonstrações contábeis é até o último dia da prestação de serviço na empresa auditada.

De acordo com Lins (2011, p. 9), “compreende expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e assegurar que estas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa auditada”, por meio da emissão do parecer.

O objetivo é fornecer confiança sobre as informações divulgadas em peças contábeis, que os bens, direitos e obrigações, estejam demonstradas de acordo com a real situação da empresa, conforme as práticas contábeis.

A auditoria externa tem por objetivo a emissão da sua opinião sobre as demonstrações contábeis, se está representando a real situação financeira e patrimonial da empresa auditada.

o objetivo é apenas emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis. Logo conclui-se que a auditoria externa não é realizada para detectar fraudes, erros ou para interferir na administração da empresa, ou ainda, reorganizar o processo produtivo ou demitir pessoas ineficientes. Naturalmente, no decorrer do processo de auditoria, o auditor pode encontrar fraudes ou erros, mas o seu objetivo não é este. (CHERMAN, 2005, p. 6)

Diante do exposto, o objetivo da auditoria externa é a emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis, de acordo com as práticas de contabilidade

vigente no Brasil, que são os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

#### 2.1.6.3 Diferenciação de auditoria interna e externa

A auditoria interna e externa tem interesses em comum, que estão relacionados ao patrimônio da empresa. Porém, segundo Crepaldi (2011, p. 39), ambas possuem diferenças em relação ao seu trabalho e as principais características são a:

- extensão dos trabalhos: o escopo dos trabalhos feitos pelo auditor interno normalmente é determinado pela gerência, enquanto a extensão do exame do auditor externo é determinada pelas normas usuais reconhecidas no país ou requeridas por legislação específica;
- direção: o auditor interno dirige seus trabalhos para assegurar que o sistema contábil e de controle interno funcionam eficientemente, a fim de que os dados contábeis fornecidos à gerência apresentem os fatos com exatidão. Os trabalhos do auditor externo, entretanto, são determinados por seu dever de fazer com que as demonstrações contábeis a serem apresentadas a terceiros, como por exemplo a acionistas, investidores, fornecedores, à fiscalização, reflitam com propriedade a situação contábil de uma empresa em certa data, e os resultados das operações do período examinado;
- responsabilidade: a responsabilidade do auditor interno é para com a gerência, ao passo que a responsabilidade do auditor externo geralmente é mais ampla. É evidente que o auditor interno, sendo funcionário da empresa, não tem a condição de total independência que possui o auditor externo;
- método: não obstante as diferenças apontadas, os trabalhos de ambos são efetuados em geral por métodos idênticos. O auditor interno segue mais as rotinas de cunho interno, ou seja, observa o cumprimento rígido das normas internas, pois ele tem domínio da cultura da empresa, enquanto o auditor externo observa mais o cumprimento das normas associadas às leis de forma bem ampla, ele tem melhor domínio dos aspectos de interesse coletivo.

A diferença existente entre as duas está relacionada à independência, uma vez que a opinião do auditor externo tem grau de confiabilidade maior para os financiadores, fornecedores e acionistas, enquanto, o parecer do auditor interno tem como maior interessada a própria administração da empresa auditada.

Para Jund (2001, p. 29), as principais características que diferenciam a auditoria interna da externa, são as apresentadas no quadro a seguir.



Quadro 1 – Características que Diferenciam a Auditoria Interna da Auditoria Externa.

<b>ELEMENTOS</b>	<b>AUDITORIA INTERNA</b>	<b>AUDITORIA EXTERNA</b>
Profissional	Funcionário da Empresa (auditor interno)	Prestador de serviços independentes
Ação e Objetivo	Exame dos processos (Operacionais, Contábeis e Sistêmicos)	Demonstrações Financeiras
Finalidade	Promover melhorias nos controles da empresa de forma a assegurar a proteção ao patrimônio	Opinar sobre as Demonstrações Financeiras
Relatório principal	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa	Parecer
Grau de Independência	Menos Amplo	Mais amplo
Interessados no trabalho	A empresa	A empresa e o público
Responsabilidade	Trabalhista	Profissional, civil e criminal
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Menor	Maior
Intensidade dos trabalhos em cada área	Maior	Menor
Continuidade do trabalho	Contínuo	Periódico

Fonte: Jund (2001, p. 29).

O auditor interno em relação ao trabalho tem grau de independência relativo, visando melhorar os controles internos para salvaguardar os ativos da empresa, dando ênfase para a eficiência no funcionamento dos controles, promovendo melhorias.

O relatório não é padronizado, sendo fundamentado por normas e política interna, e “destinam-se quase sempre aos gestores da empresa; normalmente é restrita sua circulação.” (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001, p. 22).

O auditor externa em relação ao seu trabalho tem grau de independência total, visando verificar se as demonstrações contábeis refletem a real posição financeira e patrimonial da empresa, opinando sobre elas.

O relatório é padronizado, fundamentado conforme os órgãos normativos e princípios de contabilidade. Não sofrem restrições por parte da empresa, por se tratar de profissional independente, tendo “como principais usuários o público externo ao cliente, tais como acionistas, investidores no mercado de capitais e credores.” (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001, p. 22).

O auditor interno, por ser funcionário da empresa, é dependente, na execução de seu trabalho, é responsável por seus atos perante a administração. Já

o auditor externo, por ser profissional independente, é considerado o próprio responsável na emissão de seu parecer.

Expostas as caracterizações da auditoria interna e externa, verifica-se que ambas possuem o papel em comum: fornecer credibilidade sobre as informações, seja para os usuários interno ou externo.

## 2.2 DOS CONTROLES INTERNOS

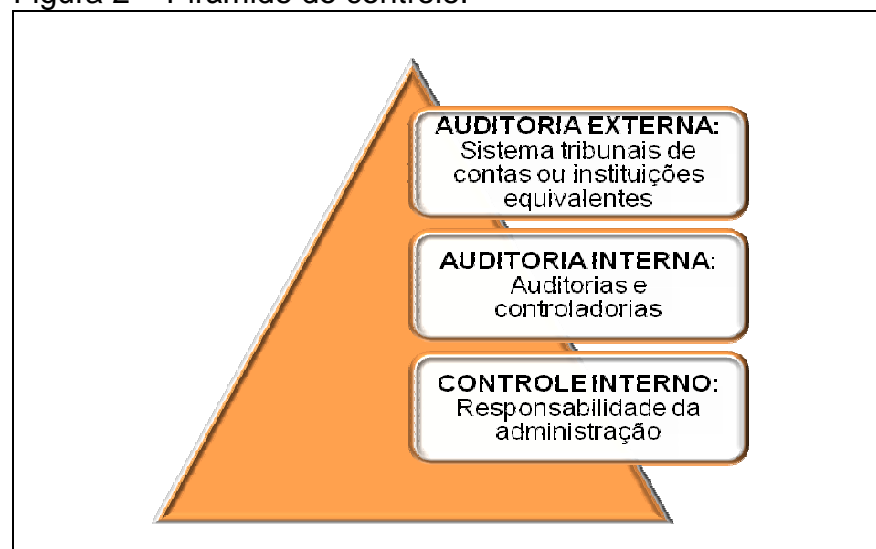
Nos itens anteriores, foram apresentados dois níveis de controle, que são a auditoria interna e a auditoria externa. A seguir, serão apresentados itens sobre o controle interno, o qual Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 34), descrevem que na

base da pirâmide encontra-se o sistema de controle interno. No segundo nível, apresenta-se o sistema de auditoria interna, o qual contribui para promover o sistema de controle interno. No terceiro nível, há a auditoria externa, a qual pode utilizar, no seu trabalho, os resultados e realizações da auditoria interna.

Para que a empresa alcance os objetivos pretendidos pela administração, é necessário que mantenham um adequado sistema de controle interno atualizado, e com acompanhamento da auditoria interna, depositando maior confiança nas informações por meio da auditoria externa.

Na figura a seguir, Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 34), apresentam a pirâmide do controle.

Figura 2 – Pirâmide do controle.



Fonte: Adaptado de Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 34).

Os controles internos funcionam na prevenção de erros e irregularidades, que é de interesse do auditor em achá-los nas demonstrações financeiras para que não haja informações errôneas quando a administração tiver que tomar decisões.

De acordo com Attie (2007, p. 182), o controle interno não é sinônimo de auditoria interna. O autor explica que

auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisões e apreciações dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Os termos “controle interno” e “auditoria interna” não têm o mesmo significado. Esta diz respeito ao trabalho de revisão e apreciação executado por um departamento especializado enquanto aquele segue os planos de organização da empresa.

### **2.2.1 Definição e objetivo dos controles internos**

O estabelecimento do sistema de controle interno é de responsabilidade da administração da empresa, que quando necessário, adapta as novas situações, aumentando a exatidão dos relatórios administrativos e contábeis.

Segundo Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 137), “para ser totalmente compreendido, deve ser devidamente analisado pelo conjunto de sua natural aplicação no contexto das rotinas empresariais, de acordo com as necessidades da empresa, seu tamanho e cultura própria.”

As empresas possuem sistema de controle interno e a complexidade modifica-se de acordo com o seu tamanho, fornecendo segurança razoável nas operações administrativas e operacionais, diminuindo os erros e possíveis desvios de bens da empresa.

Para Almeida (2010, p. 42), o “controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

O controle interno são métodos e procedimentos que protegem o patrimônio, prevenindo irregularidades que venham a afetar negativamente as operações que impactam nos resultados da empresa.

Conforme Basso (2005, p. 164), os objetivos do sistema de controle interno são:

- comprovação da veracidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais gerados pela entidade;
- prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível, para a determinação de sua extensão e responsabilidade;
- localização de erros e desperdícios, promovendo, ao mesmo tempo, a uniformidade e a correção ao se registrarem as ocorrências;
- estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que se exercer por meio de relatórios;
- salvaguardar os ativos e de maneira geral obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio da entidade.

Sendo assim, a implantação e o acompanhamento do sistema de controle interno em todos os setores da empresa são importantes para a administração tomar decisões e alcançar os objetivos desejados.

## **2.2.2 Importância dos controles internos**

É muito importante ter bons controles internos, devido à diminuição de relatórios com incidência de erros, seja para os usuários internos ou externos para melhor avaliar os dados.

Segundo Boynton, Johnon e Kell (2002, p. 319), os fatores que contribuíram para o crescimento da importância dos controles internos são devido:

- A extensão e o tamanho das entidades com finalidade lucrativas tinham-se tornado tão complexos que a administração precisava recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações.
- As conferências e revisões inerentes a um bom sistema de controles internos proporcionavam proteção contra fraquezas humanas e reduziam a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades.
- Dadas as limitações econômicas de seus honorários, era impraticável que auditores independentes auditassem a maioria das companhias se não pudessem recorrer aos respectivos sistemas de controles internos.

Encontram-se os controles internos em todas as áreas da empresa, devendo ser eficientes para detectar possíveis falhas. Dessa maneira, a empresa obtém resultados positivos, pois, caso não possua um bom controle interno, estará favorável a erros involuntários e desperdícios.

De acordo com Oliveira (2001, p. 139),

a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é fundamental. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios.

Se a empresa tiver um sistema de controle interno inadequado, com informações distorcidas, o risco de a administração tomar decisões errôneas será muito alto, o que poderá prejudicar o seu futuro.

A importância dos controles internos e sistemas contábeis, para Oliveira (2001, p. 139), podem ser resumidos em:

- tamanho e complexidade da organização: quanto maior é a entidade, mais complexa é a organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação em cada momento das atividades da organização;
- responsabilidade: a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A manutenção de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta responsabilidade;
- caráter preventivo: um sistema de controle interno que funciona adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são característica de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo a permitem à administração ter maior confiança nas informações e demais dados gerados pelo sistema.

Faz-se necessário ressaltar que todas as empresas possuem controles internos, porém, a diferença é que alguns são adequados e outros não. Possuir um bom sistema de controles internos é importante para a administração tomar suas decisões baseando-se nessas informações, e dessa forma, garantir a continuidade das operações da empresa.

### 2.2.3 Classificação e princípios dos controles internos

O sistema de controle interno é um conjunto de métodos e medidas adotadas pelas empresas para proteger seu patrimônio, dando credibilidade às informações, que segundo Attie (2011, p. 192-193), descreve dois grupos de controles, que são os:

- a) **controles contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.

Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;

- b) **controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Os controles contábeis estão relacionados com a proteção dos ativos e com a validade dos registros das demonstrações contábeis, já os controles administrativos com a eficiência operacional e a vigilância administrativa.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 384), os “controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem.”

Já os controles administrativos são “utilizados para proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como a seus registros financeiros.” (CREPALDI, 2011, p. 384).

A administração é responsável pela implantação do sistema de controle interno na empresa, adaptando quando necessário e verificar se os funcionários estão realmente seguindo.

Descreve Almeida (2010), os princípios fundamentais dos controles contábeis:

- Responsabilidade: devem ser claramente definida e limitada pela administração de forma escrita as atribuições dos funcionários ou dos setores;
- Rotinas internas: organização das rotinas por meio de manual, como: instruções para preenchimento e destinações dos formulários interno e externo, evidenciar as execuções dos procedimentos internos e dos setores da empresa;
- Acesso aos ativos: limitação do acesso dos funcionários aos ativos e estabelecer controles físicos;
- Segregação de funções: é o estabelecimento ao acesso que a mesma pessoa não poderá ter aos ativos e registro contábeis ao mesmo tempo, devido à facilidade ao manuseio das informações,

como desvios de bens e baixas registradas contabilmente para despesa;

- Confronto dos ativos com os registros: conferência periódica dos ativos com os registros da contabilidade, para detectar desfalques ou registros contábeis inadequado, devendo ser realizado por funcionários que não tem acesso aos ativos, para que o mesmo não desvie o bem e informa à administração que os ativos existentes conferem com os registros;
- Amarrações do sistema: as informações devem estar registradas com seu valor correto e dentro do período de competência;
- Auditoria interna: verificação periódica se as normas internas estão sendo seguidas pelos funcionários, e avaliação se à necessidade de modificar ou criar novas normas;
- Custos do controle x benefícios: os custos não devem exceder aos benefícios que se espera obter, ou seja, quanto mais sofisticado mais oneroso é o controle; e,
- Limitações do controle interno: em relação a fins ilícitos de funcionários na apropriação de bens da empresa, na instrução em relação às normas internas e na negligência na execução das tarefas.

Para os sistemas de controle não há um modelo padrão, pois cada empresa tem detalhes específicos, de acordo com ramo de atividade em que atuam, e esses princípios devem ser observados no momento da implantação do sistema de controle interno.

#### **2.2.4 Razões de o auditor entender os controles internos**

O conhecimento do controle interno praticado na empresa auditada é o ponto de partida dos trabalhos a serem realizados pela auditoria, os quais identificarão as áreas de riscos que envolvem a atividade, devendo voltar sua atenção para seu estudo, e no fim da auditoria permite formar opinião sobre os controles internos.

Para Attie (2007, p. 206), compete “ao auditor o estudo e a avaliação do controle interno com base de determinação da extensão da auditoria e para fornecer-lhe o conhecimento geral sobre a empresa, quer nos ciclos em exame, quer na empresa como um todo.”

Sendo assim, o auditor avalia os controles internos da empresa que será auditada, para dimensionar o tamanho de seu trabalho, verificando os riscos de fraudes e os elementos de controle interno, que serão apresentados nos tópicos a seguir.

### 2.2.5 Entendimento do controle interno

Nos Estados Unidos, em 1985, foi criada a Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros. Seu estudo era voltado para os controles internos, sobre a causa do acontecimento de fraudes nos relatórios contábeis e financeiros.

Posteriormente, tal comissão passou a se chamar de Comitê das Organizações Patrocinadoras – COSO, entidade sem fins lucrativos, destinada ao beneficiamento dos relatórios financeiros, que definiu o controle interno como sendo “um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa.” (DIAS, 2006, p. 48).

A partir daí, o Comitê das Organizações Patrocinadoras – COSO, determinou os cinco componentes relacionados ao controle interno, descritos por Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 321) como:

- **Ambiente de controle.** “Dá o tom” de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. Representa o alicerce dos demais componentes, disciplinando-os e estruturando-os.
- **Avaliação de risco.** Identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade; forma a base para a determinação de como os riscos devem ser administrados.
- **Atividades de controle.** Políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas.
- **Informação e comunicação.** Identificação, captura e troca de informações sob forma e em época tais que permitam que as pessoas cumpram suas responsabilidades.
- **Monitoramento.** Processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos.

A administração, então, determina as políticas internas para os funcionários seguirem, reduzindo os riscos por meio da prevenção e detecção,



através de limites, segregação de função, aprovação de transações por um supervisor, conciliação na confrontação de informações, controle ao acesso de entrada e saída de mercadoria.

### **2.2.6 Avaliação dos controles internos**

Na execução dos trabalhos de auditoria, é fundamental que o auditor avalie o grau de confiança dos controles internos, com o objetivo de aplicar os procedimentos de auditoria, como a extensão e profundidade dos testes.

Para concluir sobre a adequação ou não dos saldos contábeis, deve o auditor avaliar o sistema de controle interno das operações para assegurar que os documentos e informações processadas pela contabilidade são decorrentes de operações fidedignas e realizadas em função dos objetivos das empresas. (PEREZ JUNIOR, 2010, p. 77).

Para assegurar que as informações decorrentes das operações da empresa estão corretas, o auditor avalia os processos por meio de levantamento e verificação do sistema de controle interno, determinando a natureza, época e extensão dos testes.

Segundo Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 137), para “a auditoria, é de fundamental importância conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco.”

Para conhecer os controles internos na empresa, o auditor deve levantar, verificar e avaliar, para determinar os procedimentos de auditoria que são fixados em seu trabalho.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 380), o auditor avalia os controles interno nas seguintes etapas:

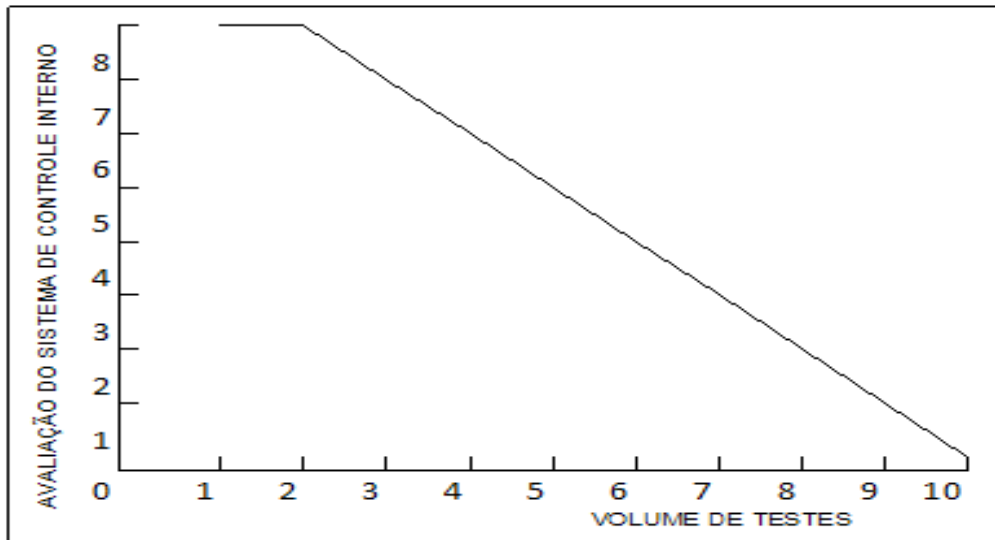
- levanta o sistema de controle interno;
- verifica se o sistema levantado é o que está sendo seguido na prática;
- avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades;
- determina o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Primeiramente, o auditor levanta o sistema de controle interno para conhecer melhor seu funcionamento, verifica se está sendo seguido na prática pelos funcionários, para avaliar se o procedimento de controle detecta e previne erros, e,

por fim determina a natureza, oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria.

No quadro a seguir, Almeida (2010, p 41), apresenta a avaliação do sistema de controles interno e o volume de teste.

Quadro 2 – Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes.



Fonte: Almeida (2010, p. 41).

Conforme o controle interno existente na empresa, o auditor deve aumentar ou reduzir os volumes de testes de auditoria, conforme exemplifica Almeida (2010, p. 42), “a nota 0 (zero) representa que não existem controles e a nota 8 (máxima) significa que o controle interno é excelente. Observe que o auditor sempre executa testes, mesmo no caso de o sistema de controle interno ser excelente.”

Para elaborar os trabalhos de auditoria, faz-se necessário avaliar os controles internos, pois quanto maior ou menor é o controle, maior segurança ou cuidado deve-se ter para a realização dos serviços.

## 2.3 PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS À AUDITORIA DOS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS

A função da auditoria é assessorar a administração no cumprimento das normas internas estabelecidas e nos procedimentos de avaliação dos sistemas de controles internos para assim, a empresa alcançar os objetivos pretendidos.

Conforme Dias (2006, p. 1), a auditoria de processos é definida como

uma atividade de avaliação independente de assessoramento á alta gestão da empresa, que visa à avaliação dos sistemas de controle envolvidos e verificação dos procedimentos e das normas alocados no desenvolvimento do negócio exercido, atentando para o desempenho operacional e para a eficácia obtida por suas áreas produtivas, considerando planos de metas, macroobjetivos e políticas definidas pela organização.

O trabalho do auditor na análise dos controles internos é como uma fiscalização sobre os trabalhos realizados pelos funcionários da empresa auditada, identificando os erros e seus causados.

De acordo com Dias (2006, p. 1-2), os principais aspectos da definição de auditoria de processos são:

- **avaliação dos sistemas de controle envolvidos:** a visão crítica dos sistemas de controle permite concluir sobre o alcance dos objetivos proposto para o processo, através da identificação da eficácia dos procedimentos e dos controles adotados em sua execução;
- **verificação dos procedimentos e das normas alocados no processo:** os cumprimentos das normas empresariais caracterizam a importância de cada membro participante do processo possuir o total conhecimento de suas atribuições e de seu envolvimento no contexto apresentado, detendo assim uma constante visão holística de suas operações;
- **desempenho operacional e eficácia obtida por suas áreas produtivas:** no cumprimento das normas e dos procedimentos definidos pela empresa, é importante que os membros da organização trabalhem, visando a obter eficácia do processo e agregar ao resultado previsto e à sua participação ganhos ou diferenciais que identifiquem a importância dos serviços prestados na manutenção do negócio exercido pela empresa;
- **planos de metas, macroobjetivos e políticas definidas pela organização:** as atribuições exercidas pelos membros dos processos operacionais devem, em suas definições e exposições de resultados, considerar objetivos, metas, planos e políticas estabelecidos previamente pela empresa, evitando a alocação e a aplicação de recursos desnecessários ou desvantajosos às perspectivas da organização.

A avaliação dos sistemas de controles permite ao auditor realizar o levantamento do processo, conhecer os procedimentos executados pelos funcionários conforme estabelecido. Na ocorrência de problemas, o auditor converte em medida preventiva, detectiva e corretiva.

## 2.4 ROTEIRO DOS PROCEDIMENTOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Os roteiros dos procedimentos ajudam o auditor na realização de seus trabalhos na empresa auditada, aplicando procedimentos para avaliar os controles e as normas internas, verificando se elas estão sendo observadas na prática.

De acordo com Oliveira (2006, p. 57), a “**revisão** pode ser feita mediante a aplicação de questionários, os quais são constituídos de respostas simples, na maioria “**S**” = **SIM** e “**N**” = **NÃO** e podem ser respondidos pelo responsável [...]” do setor na qual o auditor está avaliando, ou também, “[...] pode ser respondido pelo próprio auditor em entrevista direta com esses responsáveis.”

A extensão de seus trabalhos depende da avaliação dos controles internos de cada área em exame, por meio de volume de testes. O roteiro de avaliação pode ser por meio de questionário (anexo A, adaptado de ALMEIDA, 2010, p. 53-58). Após ser respondido, o auditor avalia os controles, encontrando falhas nos procedimentos internos.

## 2.5 CONTROLE INTERNO NA ÁREA COMERCIAL

Neste tópico, serão abordadas as atividades da área comercial que compreende as operações de compra, de estoque e de venda. Ressalta-se que cada setor segue os controles internos estabelecidos pela administração, nos quais a auditoria certifica as informações corretas para a administração tomar suas decisões.

### 2.5.1 Atividade do setor de Compras

A atividade do setor de compras tem o objetivo de suprir as necessidades da empresa mediante a solicitação de compra de serviços e/ou produtos, identificando as melhores condições de preço, qualidade e prazo junto aos fornecedores.

Para Dias (2009, p. 235), a

função de compra é um segmento essencial do departamento de materiais ou suprimentos, que tem por finalidade suprir as necessidades e materiais ou serviços, planejá-las quantitativamente e satisfazê-las no momento certo com as quantidades corretas, verificar se recebeu efetivamente o que foi comprado e providenciar armazenamento.

As empresas, independentemente do porte, devem manter princípios de organização no setor, como a autorização de compras, registros de compras, de preços e de fornecedores, pesquisando as melhores condições por meio de cotações.

As compras poderão ser realizadas de acordo com o quadro a seguir de Almeida (2010, p. 49), conforme o valor total do serviço ou material segue os procedimentos.

Quadro 3 – Procedimentos na área de compras.

VALOR	PROCEDIMENTOS
Até 1 salário-mínimo	Não necessita de licitação.
De 2 a 10 salários-mínimos	Licitação por telefone com no mínimo dois fornecedores.
Acima de 11 salários-mínimos	Licitação por meio de formulário próprio com no mínimo três fornecedores.

Fonte: Almeida (2010, p. 49).

Todas as compras devem ser registradas e arquivadas, através de documentação ou meio eletrônico, para a confirmação da solicitação, mantendo o ponto de controle.

Segundo Lins (2011, p. 202) o processo de compras é descrito da seguinte forma:

- as compras só se iniciam com o PM;
- são efetuadas consultas ao cadastro de fornecedor para a cotação de preço;
- há evidência de autorização por escrito ou eletronicamente para efetivação da compra;
- o setor de estoque confronta a quantidade e especificações do PM com o contido na nota fiscal;
- há evidencia de certificação do recebimento do material no verso da nota fiscal;
- a tesouraria só faz o encaminhamento para o contas a apagar das notas fiscais devidamente certificadas;
- as devoluções de compras são devidamente registradas.

O setor de compras está sujeito a irregularidades, e a auditoria tem dificuldades em controlar, pois os registros se localizam fora dos livros contábeis da empresa.

Segundo Crepaldi (2011, p. 381-382), esse problema pode ser solucionado por meio de “circularização de fornecedores, abertura de novas licitações, além da troca dos funcionários, no momento em que entram em férias.”

Para que problemas sejam evitados, o pessoal da área de compras deve seguir as normas e procedimentos estabelecidos pela administração, buscando produtos e serviços com qualidade junto aos fornecedores, bons preços e prazos de pagamento, além de sempre atender as necessidades da empresa para suprir as vendas.

### **2.5.2 Almoxarifado/Estoques**

O almoxarifado é o local onde ficam armazenados os materiais da empresa para revender ou industrializar, conforme seu ramo de atividade. Viana (2002, p. 43), ressalta que o “almoxarifado visa garantir a fiel guarda dos materiais confiados pela empresa, objetivando sua preservação e integridade até o consumo final.”

As instalações do local devem estar adequadas para guardar os materiais, preservando as quantidades exatas, e a organização dos estoques é essencial para controlar e proteger contra possíveis desvios e perdas.

Para Viana (2002, p. 275),

o controle dos estoques depende de um sistema eficiente, o qual deve fornecer, a qualquer momento, as quantidades que se encontram à disposição e onde estão localizadas, as compras em processo e recebimento, as devoluções ao fornecedor e as compras recebidas e aceitas.

Os estoques são bens tangíveis, que são considerados um dos itens mais importante do ativo nas empresas, pois possui valor agregado. Os auditores, por meio da contagem física, confrontam com os registros para detectar possíveis erros e desvios.

Na contabilidade, a classificação dos estoques é no ativo circulante. Nesse grupo, são registradas as matérias-prima, produtos em elaboração, produtos

acabados e produtos para revenda. Caso não haja um eficiente controle nos estoques, todo o material fica sujeito a desvios por parte dos funcionários.

Os controles internos sobre a conta estoques começam nas compras, sejam de matéria-prima ou de mercadorias para revenda. No caso de empresas comerciais, toda compra de mercadoria para venda precisa ser inicialmente solicitada/autorizada pelo departamento de vendas para o seu encaminhamento ao setor de compras. No caso das empresas industriais, as compras de matéria-prima são requisitadas/autorizadas pelo setor de produção. (LINS, 2011, p. 84).

Os estoques são destinados à industrialização ou à revenda, dependendo do ramo de atividade da empresa, devendo o auditor verificar e desenvolver recomendações para aprimorar os controles.

O objetivo da auditoria nos estoques é certificar que as quantidades declaradas conferem com a realidade, se os bens custeados e avaliados estão de acordo com os princípios de contabilidade, e se as informações relacionadas ao estoque estão divulgadas adequadamente nos demonstrativos contábeis. (ALMEIDA, 2010).

O estoque é um dos itens mais importantes para as empresas independentes do porte, portanto, devem manter um adequado controle das mercadorias, seja na compra, quando entra no estoque, a sua utilização na fabricação do produto acabado, até a saída do item do estoque na empresa, ou seja, na venda.

Manter adequadamente os controles do estoque evita possíveis erros e desvios por parte dos funcionários, consequentemente, diminuindo os prejuízos.

### **2.5.3 Atividade do setor de Vendas**

A atividade do setor de vendas compreende em captar recursos financeiros por meio da comercialização de bens, desenvolvendo dentro da empresa uma atividade fundamental, responsável pelo faturamento.

Salienta Crepaldi (2011, p. 381) que o setor de vendas é considerado como uma área de risco devido às “facilidades para recebimento de comissões, descontos e consignações indevidas.”

A venda é objeto de atenção para o auditor, que deve examinar as operações de vendas, de devoluções, de vendas em consignação, e o cumprimento

das obrigações fiscais, pois o controle dessa área é de fundamental importância para que não ocorram desvios.

Afinal, de acordo com Sá (2002, p. 432), as “principais fraudes cometidas são as de omissão de receitas e as de cálculo errados nas notas, para acobertar cobranças a vista feitas em excesso.”

Para que isso não ocorra é essencial que a empresa defina procedimentos internos para os funcionários da área de vendas seguirem, que são chamados de ponto de controle.

Segundo Lins (2011, p. 203), o setor de vendas deve seguir os seguintes pontos de controle:

- todas as vendas são pré-aprovadas com o uso do PV;
- há consulta do estoque e do cadastro de clientes antes das vendas;
- todas as saídas são confrontadas com os documentos;
- os recebimentos de vendas são confrontados com as baixas no contas a receber ou efetuados automaticamente via PED.

A administração das empresas deve definir os procedimentos que o setor de venda deve seguir, para que o faturamento corresponda com os dados reais, auxiliando na análise da verdadeira evolução da empresa, estabelecendo novas metas de vendas e tomadas de decisões.

## 2.6 CONTROLE INTERNO NA ÁREA FINANCEIRA

Nos itens a seguir, serão apresentadas as atividades da área financeira no que diz respeito às contas a receber, disponibilidades e contas a pagar, que são fundamentais manter um adequado controle, pois é nessa área que são movimentadas as operações financeiras da empresa.

### 2.6.1 Atividade de contas a receber

As contas a receber é um dos ativos mais importantes, pois é o direito de recebimento referente à venda a prazo de serviços e bens relacionados às atividades finais da empresa, representados por duplicatas em aberto. A venda que



não está relacionada ao objeto da empresa é classificada em outras contas a receber.

Conceituam Iudícibus, Martins e Gelbecke (2007, p. 79), que “as contas a receber representam, normalmente, um dos mais importantes ativos das empresas em geral. São valores a receber decorrentes de vendas a prazo de mercadorias e serviços a clientes, ou oriundos de outras transações.”

As contas a receber devem estar representadas por valores reais, que de acordo com Sá (2002, p. 290), “o lançamento da venda, feito pela fatura, deve ser logo levado à conta de Clientes, onde permanece em aberto até a sua liquidação.”

Antes da realização da venda a prazo, o setor de vendas deve analisar o histórico e a situação financeira do cliente, para verificar a possibilidade de liberação de créditos, para que quando chegue a data de vencimento do título, a empresa não se depare com a inadimplência do cliente.

Para Crepaldi (2011, p. 553), as

contas a receber representam compromissos assumidos pelos clientes (compradores) de pagar alguma coisa e, assim sendo, apresentam aspectos subjetivos, não existentes no Caixa e Bancos. O auditor, ao fazer a avaliação de contas a receber, tem de aplicar critérios de julgamento quantitativos e qualitativos, usando, na maior parte do tempo, evidências indiretas, em vez de diretas.

A auditoria verifica a existência real dos valores demonstrados no grupo de contas a receber. A transação que dá origem a essas contas são as vendas, sendo que a redução desse grupo é o recebimento em valores no caixa e bancos.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 382), deve-se controlar o grupo de contas a receber, pois é uma área de risco, na qual “a tendência, com a crise de caixa na maioria das companhias, é abrir mão de recolher parte do valor financeiro (multas, juros) e receber apenas o montante principal.”

O procedimento de auditoria no contas a receber é realizado por meio de coleta externa e interna. Transmitir confiança aos administradores do que está demonstrado no balanço é o que realmente a empresa tem a receber de seus clientes.

### 2.6.2 Atividade de contas a pagar

No contas a pagar estão registradas as obrigações da empresa para com terceiros. É essencial manter controle diário neste grupo, pois envolve desembolso de recursos financeiros.

Para Basso (2005, p. 292), as obrigações das empresas são classificadas em dois grupos,

uma parte delas está ligada ao giro da empresa, geralmente composta por obrigações decorrentes de suas atividades normais de compras, vendas, tributos, encargos sociais e folha de pagamento; a outra parte está ligada à obrigações contraídas em decorrência de aplicações feitas no ativo permanente, geralmente menos frequentes, porém em geral mais duradouras e de maior valor.

Todas as obrigações devem estar corretamente registradas na contabilidade, possuindo documentação fiscal decorrente da operação da empresa, para que possa ocorrer sua devida liquidação segundo a política financeira.

Conforme Crepaldi (2011, p. 676), as obrigações das empresas compreendem em:

- empréstimos a pagar;
- fornecedores de mercadorias;
- impostos a recolher;
- salários a pagar;
- outras obrigações;
- provisões.

O exame de auditoria visa analisar a exatidão da classificação das contas, evitando que a empresa esconda as dificuldades financeiras, para melhorar sua aparência aos usuários externo de informações, como bancos e fornecedores.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 381-382), o auditor deve observar as contas a pagar, pois “concentram-se nos cheques de serviços, que podem ou não ser fantasmas, e na antecipação de pagamentos, com finalidade de recebimento de propina.”

Para confirmação de saldo das contas a pagar, o auditor utiliza informações externa enviando uma carta para os fornecedores, e informações internas, para verificar se todas as dívidas da empresa foram registradas contabilmente.

### 2.6.3 Disponibilidade

A disponibilidade está classificada no Ativo Circulante em ordem decrescente de grau de liquidez. São recursos financeiros disponíveis em caixa ou em bancos para pagamento de obrigações da empresa de imediato, devendo ser observada pelo auditor devido à facilidade de uso e desvio impróprios.

O caixa é representado por numerário em mãos, que segundo Sá (2002, p. 255), é representado por diversas formas, como em:

1. dinheiro realmente existente;
2. ordens de pagamento ainda não liquidadas;
3. cheques;
4. fundos de pequenas caixas;
5. valores de caixa para liquidação dentro do dia, relativos a retirada de numerários que aguardam prestação de contas;
6. fundos especiais de caixas para troco, pagamento de folhas etc.;
7. numerário em trânsito aguardando comprovação definitiva e contando apenas com documentação provisória, geralmente autorizações da administração;
8. títulos equivalentes a numerários.

Na auditoria de disponibilidade, o auditor detecta falhas e manipulação com o dinheiro disponível em caixa e bancos, ocorridas por funcionários da empresa auditada. Por meio de testes, o auditor verifica se as documentações de pagamentos são decorrentes da real operação da empresa.

De acordo com Lins (2011), o caixa é utilizado para pagamento de pequenas despesas, como adiantamento de viagens de funcionários (autorizado pelo setor pessoal), e nas compras urgentes. As entradas de valores em caixa são apenas para reposição. E, por meio de bancos, as empresas movimentam diariamente valores significativos, como recebimentos e pagamentos originados de operações da empresa.

Para segurança da empresa, as operações relacionadas à movimentação de numerários ocorrem por meio bancários, eliminando o giro em espécie em caixa, mantendo apenas um fundo fixo para pagamento de pequenas despesas.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, é abordada a metodologia utilizada para a realização deste estudo, em seguida, apresentam-se os procedimentos para a coleta e análise dos dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para o desenvolvimento desta pesquisa, ocorreram limitações na metodologia, na busca de alcançar o objetivo. Quanto à metodologia, Martins (2008, p. 85), diz que é “a etapa que dará início à pesquisa propriamente dita, com a busca exaustiva dos dados, recorrendo-se aos tipos de pesquisa mais adequados ao tratamento científico do tema escolhido.”

As tipologias de pesquisa utilizadas no presente trabalho foram quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema.

Em relação aos objetivos, o tipo de pesquisa é descritiva. Para Barros e Lehfeld (2000, p. 70) isso ocorre quando “não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, característica, causas, relações e conexões com outros fenômenos”.

O objetivo da pesquisa descritiva é descrever determinados fatos, devendo ser compreendidos e interpretados, não podendo ser manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, o tipo de pesquisa para a elaboração do presente trabalho é bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica serve para conceituar o tema para alcançar o objetivo dessa pesquisa, por meio de livros, artigos, *internet*, e entre outras fontes devidamente publicadas.

Afirma Santos (2004, p. 28), que

são fontes bibliográficas os livros (de leitura corrente ou de referência, tais como dicionários, enciclopédias, anuários etc.), as publicações periódicas (jornais, revistas, panfletos etc.), fitas gravadas de áudio e vídeo, *websites*, relatórios de simpósios / seminários, anais de congressos etc. A utilização total ou parcial de qualquer dessas fontes caracteriza a pesquisa como bibliográfica.

Os referenciais teóricos que se tornaram públicos facilitaram para a obtenção de maior conhecimento sobre o assunto, na realização da pesquisa descritiva.

E o estudo de caso é a coleta de informações de uma empresa ou organização para ser estudada e após elaborar um relatório, na qual descreve Chizzotti (2001, p. 102), que

é uma caracterização abrangente para designar uma diversidade de pesquisas que coletam e registram dados de um caso particular ou de vários casos a fim de organizar um relatório ordenado e crítico de uma experiência, ou avaliá-la analiticamente, objetivando tomar decisões e seu respeito ou propor uma ação transformadora.

É o aprofundamento de um caso específico, onde reúnem-se informações para a obtenção de conhecimento sobre o caso e ajudar na resolução do problema do objeto de estudo.

E por fim, quanto à abordagem do problema, este trabalho é qualitativo, que é a forma de conhecer melhor o fato e analisar as informações coletadas Segundo Sampieri (2006, p. 5), é

baseado em métodos de coleta de dados sem medição numérica, como as descrições e observações. Regularmente, questões e hipóteses surgem como parte do processo de pesquisa, que é flexível e se move entre os eventos e sua interpretação, entre as respostas e o desenvolvimento da teoria. Seu propósito consiste em “reconstruir” a realidade, tal como é observada pelos fatores de um sistema social predefinido.

As tipologias apresentadas quanto aos objetivos, procedimentos e à abordagem do problema, são necessárias para aprofundar-se no tema e aplicar na empresa objeto de estudo, alcançando assim o objetivo específico do presente trabalho realizado em uma empresa de pequeno porte do ramo químico, localizada no município de Siderópolis/SC.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados na empresa objeto de estudo foi feita por meio de um roteiro de auditoria na avaliação dos procedimentos dos controles internos e com o acompanhamento do responsável de cada setor, o qual mostrava o seu funcionamento, e a pesquisadora descrevia os procedimentos para no final propor as adequações.

## **4 ESTUDO DE CASO – AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS DE UMA INDÚSTRIA QUÍMICA**

Neste capítulo é apresentado o estudo de caso, que se realizou em uma empresa de pequeno porte situada no município de Siderópolis/SC, onde solicitou-se que sua identificação não fosse feita. Por isso, foi adotado um nome fictício: Alfa Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda.

Primeiramente, é feita a caracterização da empresa, em seguida a descrição dos procedimentos utilizados pela área comercial (compras, almoxarifado/estoque e vendas) e financeira (contas a receber, contas a pagar e disponibilidades).

E, por fim, propor adequações nos procedimentos de controles internos nas áreas mencionadas, como medida de melhorar os processos organizacionais para a administração tomar decisões em tempo hábil.

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa objeto de estudo possui instalação própria localizada no município de Siderópolis/SC, atuando na industrialização de produtos, para atender as cerâmicas das regiões de Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo.

Iniciadas suas atividades em 02 de janeiro de 2003, a duração da sociedade é por tempo indeterminado. O regime de tributação que atualmente está enquadrada é o Lucro Real.

Possui dois sócios, sendo um sócio administrador com 33% do capital e o restante para o outro sócio. E seu quadro de funcionários, contam 12 colaboradores.

#### **4.1.1 Histórico da empresa**

Em 2005, possuía um pavilhão próprio de 700 m<sup>2</sup>, e em junho de 2011 concluiu a ampliação de sua estrutura em mais 700 m<sup>2</sup>, para estocagem de

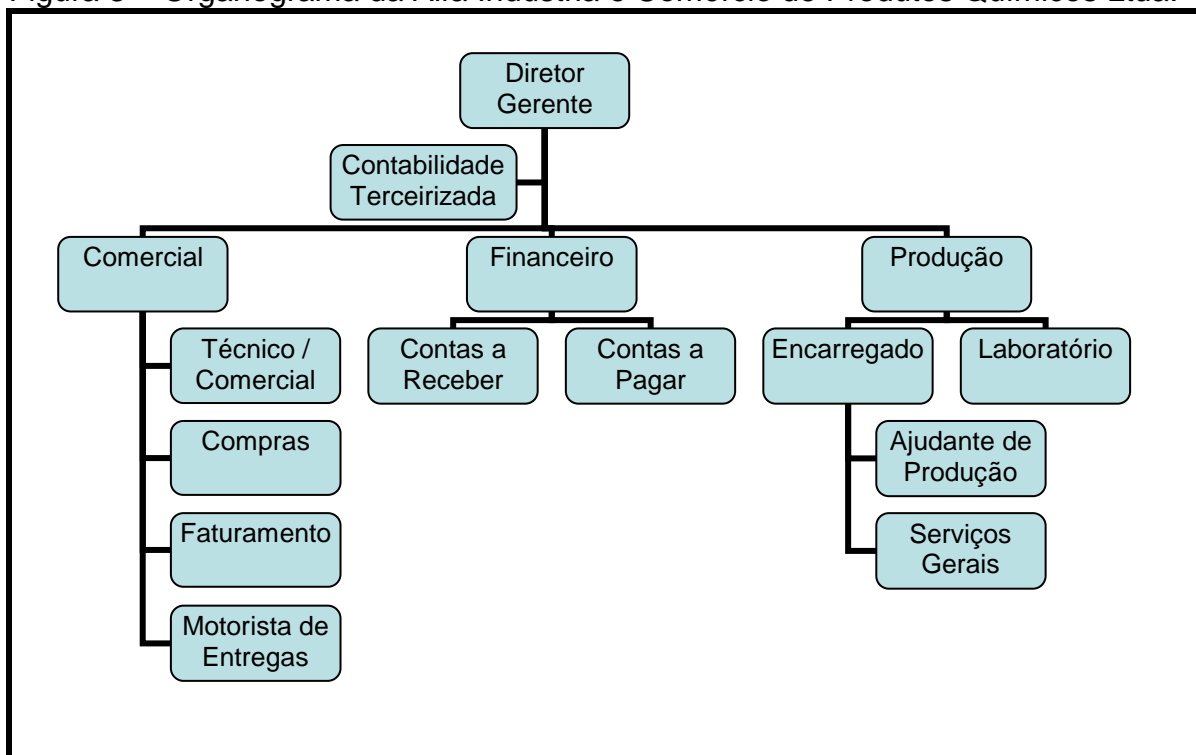
matérias-primas e produtos acabados, enquanto no outro pavilhão encontram-se as máquinas e equipamentos para produção.

No interior da fábrica, há um laboratório para liberação dos produtos acabados. Em junho do ano de 2011, foi construído outro laboratório no exterior da fábrica para pesquisa e elaboração de novos produtos, com o intuito de buscar constantemente o aprimoramento da sua linha, oferecendo aos seus clientes produtos inovadores que atendam suas necessidades.

#### 4.1.2 Estrutura Organizacional

A seguir, apresenta-se a estrutura organizacional da empresa Alfa, conforme a figura 3, que demonstra o funcionamento do departamento comercial e financeiro.

Figura 3 – Organograma da Alfa Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda.



Fonte: O autor (2013).

O quadro de funcionários da Alfa conta com 02 sócios (o qual um deles é sócio administrador), 01 responsável faturamento e compras, 01 responsável financeiro, 02 assistentes técnicos/comercial, 01 auxiliar de laboratório, 01 motorista

de entregas, 01 encarregado de produção, 04 ajudantes de produção e 01 responsável pelos serviços gerais.

A contabilidade é terceirizada, sendo a responsável por toda contabilização dos documentos que são encaminhados.

#### 4.2 CONSIDERAÇÕES IMPORTANTES PARA AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS OPERACIONAIS DA EMPRESA EM ESTUDO

Para a elaboração do estudo de caso, foi utilizado como base o questionário de auditoria contábil sobre o roteiro dos procedimentos na avaliação dos controles internos mencionados no item 2.4 da fundamentação teórica, e com o acompanhamento do responsável de cada setor sob exame, na qual mostrou o seu funcionamento.

Com isso, foi possível atingir os objetivos propostos no início deste trabalho, na qual a pesquisadora relacionou o levantamento da fundamentação teórica com as situações encontradas na empresa em estudo, descrevendo as constatações e finalizando com as propostas de adequações necessárias para cada setor.

O objetivo da aplicação dos trabalhos de auditoria sobre os setores é promover a eficiência e a eficácia dos controles internos para detectar fragilidade nos processos operacionais, consequentemente prevenindo a possibilidade da ocorrência de erros nas tomadas de decisões.

A empresa não possui nenhum tipo de manual estabelecido pela administração sobre os procedimentos de controles internos a serem seguidos pelos funcionários.

Desta forma, a seguir descrevem-se os procedimentos organizacionais utilizados nas áreas examinadas da empresa em estudo, e posteriormente as adequações sugeridas.



### 4.3 AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS NA ÁREA COMERCIAL

A seguir, são descritos os procedimentos utilizados na área comercial, que compreende as atividades de compras, almoxarifado/estoque e vendas na empresa Alfa, além das adequações necessárias para a proteção do patrimônio.

Realizado o levantamento, a avaliação na área comercial foi comparada às teorias de auditoria operacional para a realização das adequações apresentadas nos tópicos a seguir.

#### 4.3.1 Atividade e estrutura de compras

Descreve-se neste item, a atividade de compras no processo de realização de aquisição de matérias-primas para industrialização, mercadorias para revenda e materiais de uso e consumo, até a conferência na chegada da mercadoria à empresa. Esta atividade é feita por uma pessoa que recebe a solicitação de aquisição de mercadorias da produção.

##### 4.3.1.1 Constatações do processo de compras

Destacam-se os seguintes procedimentos das rotinas de trabalho no processo de compras:

*a) Estoques – Política de compras*

A empresa não possui política de estoque mínimo e/ou máximo. Este é verificado pela produção no momento da fabricação do produto e solicita a aquisição ao setor de compras.

*b) Solicitação de compra*

A solicitação de aquisição pela produção para o setor de compras é verbal. O setor verifica os últimos registros de compras e entra em contato com o fornecedor por telefone ou via *e-mail*. A maioria é solicitada verbalmente, confirmando se o preço e o prazo de pagamento permanecem o mesmo da última compra.

c) Cotação

É realizada apenas para as matérias-primas com o preço em dólar, verificando a melhor oferta convertendo em moeda nacional, analisando a localização do fornecedor, se estão dentro ou fora do estado de Santa Catarina, e em relação ao frete se é por conta do remetente ou destinatário.

d) Anotações de compras

As compras realizadas são anotadas em uma planilha com as seguintes colunas: data de compra, matéria-prima, quantidade, prazo de pagamento e a última coluna a data que chegou a matéria-prima na empresa.

Esta planilha serve de confirmação, se foi realizada a compra da matéria-prima e a data que solicitou. No momento da entrega, o responsável pelas compras verifica se as quantidades, preço e prazo de pagamento estão conforme negociados com o fornecedor.

e) Recepção de mercadorias

Na chegada de mercadoria à empresa, o encarregado não pesa, apenas confere a quantidade de embalagens, e encaminha a nota fiscal para o setor de compras para verificar se está conforme negociado com o fornecedor, e libera a transportadora que trouxe a mercadoria.

O responsável por compras consulta a situação da nota fiscal eletrônica no *site* da Fazenda, confere se o arquivo XML chegou por *e-mail*, guardando-o em uma pasta em seu computador, e entrega a nota fiscal para o setor financeiro, que realiza a entrada no sistema.

f) Conferência

No início de cada mês, é feita a conferência das notas fiscais com o relatório do sistema, verificando se foram realizadas a entrada de todas no sistema, e por fim, é encaminhada à contabilidade juntamente com um protocolo de recebimento.

#### 4.3.1.2 Adequações no setor de compras

Destacam-se os seguintes procedimentos de adequações de trabalho no processo de compras:

a) Estoques - Política de compras

É importante que a empresa tenha uma política de estoque mínimo e/ou máximo para melhor controlar as compras, não deixando o estoque muito baixo ou alto.

b) Solicitação de compra

Na solicitação de compras de bens e serviços entre os setores internos, deve-se emitir uma requisição pré-numerada e devidamente assinada pelo responsável, confirmando o processo de compra.

c) Cotação

O setor de compras deve realizar cotação com mais de um fornecedor, comparando preço, prazo de pagamento e frete, se é por conta do remetente ou destinatário, para a obtenção da melhor proposta.

Avaliar se a compra mais vantajosa é a de menor ou de maior quantidade, levando em consideração o tempo que a mercadoria permanecerá em estoque na empresa.

As cotações e as compras devem ser efetuadas por *e-mail* e guardadas em uma pasta como confirmação que foram realizadas, e somente na avaliação da melhor proposta confirma-se a compra.

d) Recepção de mercadorias

Na chegada de mercadoria à empresa, o encarregado deve pesar o material para conferir se a nota fiscal está conforme com o físico, e carimbar com um carimbo datador-numerador.

Antes de liberar a transportadora que trouxe a mercadoria, o responsável por compras deve conferir a nota fiscal, verificando se está de acordo com o negociado, utilizando a confirmação por *e-mail*, consultar a nota fiscal no *site* da Fazenda, guardar o arquivo XML e entregar a nota fiscal para o setor financeiro realizar a entrada no sistema.

#### **4.3.2 Atividade e estrutura Almoxarifado/Estoque**

Neste item, será descrito o lugar em que são armazenadas as matérias-primas, produtos acabados e mercadorias para revenda. O responsável pelo

estoque é a produção, que é composta por um encarregado e quatro ajudantes de produção.

#### 4.3.2.1 Constatações do processo de almoxarifado/estoque

Destacam-se os seguintes procedimentos das rotinas de trabalho no processo de almoxarifado/estoques:

a) Organização dos estoques

O estoque da empresa objeto de estudo compõe diversos tipos de embalagens, como container, tambores, bombonas plásticas, barricas de papelão e sacos, todos com identificação interna e com *pallets* de madeira para o melhor manuseio com a empilhadeira.

O local em que é armazenado o estoque não tem política de organização por faixas, apenas separam-se matéria-prima e produto acabado.

b) Processo de identificação

Na chegada da matéria-prima à empresa, após a conferência com a nota fiscal, os rótulos de identificação do fornecedor são retirados pelo auxiliar de laboratório, e é colado um novo rótulo com código interno. Em seguida, são armazenados no estoque.

Cada matéria-prima tem seu código interno que começa com as letras MP, que significa matéria-prima, acompanhado com uma sequência de numeração. Para isso, existe uma planilha de códigos para cada matéria-prima, e apenas o responsável por compras, o auxiliar de laboratório e os técnicos comerciais têm acesso.

Na fabricação do produto acabado, todas as embalagens são identificadas com rótulo possuindo o nome do produto, peso, data de fabricação, vencimento e o lote para ser armazenados no estoque até a saída do produto na empresa.

c) Sistema de dados

No sistema, a entrada e a saída do estoque são realizadas da seguinte forma: o lançamento das notas fiscais gera o estoque das matérias-primas e para a

fabricação dos produtos, é emitida uma “ordem de produção”, que é a receita de como fabricar o produto final.

Com a finalização do produto, o encarregado encaminha a “ordem de produção” para o responsável pelo faturamento realizar a baixa no sistema, entendendo que o produto está finalizado, e a sua saída no estoque ocorre na emissão da nota fiscal.

d) Contagem física do estoque

A contagem física das matérias-primas, mercadorias para revenda e produtos acabados que ficaram no estoque no ultimo dia do mês, é realizada pela pessoa que está disponível na produção. No momento da contagem do estoque a produção continua em andamento.

#### 4.3.2.2 Adequações no setor de almoxarifado/estoque

Destacam-se os seguintes procedimentos de adequações de trabalho no processo de almoxarifado/estoque:

a) Organização dos estoques

Para a organização do estoque, o pavilhão deve ser dividido por faixas de identificação de cada código interno de matéria-prima, para melhor localização na reposição do estoque, fabricação do produto acabado e na contagem física.

Conforme a utilização da matéria-prima para a fabricação do produto acabado é importante que coloquem a sobra que não foi utilizada em seu devido lugar no estoque.

b) Sistemas de dados

Para conferência dos estoques físicos com o do sistema, todas as operações devem ser realizadas no momento em que acontecem, como a entrada da nota fiscal na chegada da matéria-prima no estoque, as emissões de ordem de produção e suas devoluções, e a emissão da nota fiscal no momento em que o produto realmente está saindo da empresa.

Com as operações realizadas corretamente no sistema, poderá ser implantada a política de estoque mínimo na empresa, no qual o sistema envia uma

mensagem automaticamente na tela do computador, avisando a realização de uma nova cotação e posteriormente a compra.

c) Contagem física do estoque

No ultimo dia de cada mês, com a produção parada, realiza-se a contagem física do estoque confrontando com o que se encontra no relatório informado pelo sistema da empresa.

### **4.3.3 Atividade e estrutura de vendas**

A seguir, são descritos os procedimentos da atividade de vendas de produtos industrializados e revenda de mercadorias, desde a chegada do pedido à empresa até a sua saída do estoque.

A atividade de vendas é composta por duas pessoas com a função de assistentes técnicos/comercial que visitam os clientes existentes, desenvolve novos produtos que atendam suas necessidades e buscam por novos clientes. Apenas uma pessoa é responsável pelo faturamento da empresa.

#### **4.3.3.1 Constatações do processo de vendas**

Destacam-se os seguintes procedimentos das rotinas de trabalho no processo de vendas:

a) Atendimento ao cliente

Os assistentes técnico-comerciais frequentemente entram em contato com os clientes para saber se os produtos estão atendendo suas necessidades. Com isso, a empresa busca desenvolver novos produtos por meio de pesquisas para satisfazer os atuais clientes e conquistar os novos.

Os custos de cada produto acabado são calculados pelos assistentes técnico-comerciais juntamente com o diretor da empresa, definindo o preço de venda e o prazo de pagamento.

*b) Liberação de créditos*

Atualmente não é realizada nenhum tipo de consulta para a liberação de créditos aos novos clientes. O único critério adotado é que a primeira compra seja à vista.

*c) Recepção de pedidos e processo de fabricação*

Os pedidos chegam até o responsável pelo faturamento por *e-mail*, o qual é encaminhado para a produção. No interior da fábrica, há um quadro branco onde são escritos todos os pedidos, como data de entrega, produto, quantidade e o nome do cliente.

Para fabricação dos produtos acabados, faz-se necessária a emissão de uma “ordem de produção”. Após a fabricação o produto, esta é liberada pelo auxiliar de laboratório que guarda uma amostra de cada lote fabricado.

*d) Entregas de produtos acabados*

No período da manhã é realizada uma reunião com os assistentes técnico-comerciais, com o encarregado e com o responsável pelo faturamento sobre as entregas do dia, como está o andamento da produção, para o responsável pelo faturamento emitir as notas fiscais e organizar as entregas na região com o caminhão próprio da empresa.

As vendas em que o caminhão da empresa não entrega, o responsável pelo faturamento entra em contato com as transportadoras solicitando a coleta. Para a região de São Paulo, as coletas são realizadas com três dias de antecedência, para que chegue até o cliente na data solicitada.

*e) Conferência*

No início de cada mês, o responsável pelo faturamento confere se as notas fiscais emitidas no mês anterior estão numeradas sequencialmente, para encaminhar à contabilidade, juntamente com um protocolo de recebimento.

#### 4.3.3.2 Adequações no setor de vendas

Destacam-se os seguintes procedimentos de adequações de trabalho no processo de vendas:

a) Liberação de créditos

A empresa não possui análise e concessão de crédito para os novos clientes. É importante que tenha a política de créditos, obtendo maior segurança na realização da venda a prazo e consequentemente reduzir a carteira de clientes inadimplentes.

Para os clientes já existentes, é essencial que se mantenham atualizados os dados cadastrais no prazo que não ultrapasse seis meses, para facilitar na busca de informações e para uma nova análise de cadastro, continuando assim a concessão de créditos.

b) Recepção de pedidos e processo de fabricação

Todo recebimento de pedidos de clientes por *e-mail* deve ser respondido com o preço do produto solicitado, condições de pagamento e de entrega, para que não haja reclamações posteriores. Na confirmação do pedido por parte do cliente é iniciado a fabricação do produto solicitado, se não possuir estoque e consequentemente realiza o faturamento.

A produção deve manter estoque mínimo dos produtos mais vendidos, para que na urgência de pedido, a empresa não decepcione o cliente. Para isso, os assistentes técnico-comerciais, na visita ao cliente, pergunta sobre a necessidade de novos pedidos, auxiliando o planejamento da produção.

#### 4.4 AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS NA ÁREA FINANCEIRA

Nos próximos tópicos, serão apresentados os procedimentos utilizados na área financeira, que compreende as atividades de contas a receber, contas a pagar e disponibilidade na empresa Alfa, além das adequações necessárias para a proteção do patrimônio.

Realizado o levantamento, apresenta-se no tópico a seguir a avaliação na área financeira, que foi comparada às teorias de auditoria operacional para a realização das adequações.



#### 4.4.1 Atividade e estrutura de contas a receber

A atividade de contas a receber está ligada ao setor de vendas a prazo, dando a origem a uma obrigação em curto prazo do cliente com a empresa. A seguir, são descritos os procedimentos da entrada do título no contas a receber até a sua liquidação. Essa atividade tem apenas uma pessoa como responsável pelos lançamentos de boletos em banco e recebimentos.

##### 4.4.1.1 Constatações do processo de contas a receber

Destacam-se os seguintes procedimentos das rotinas de trabalho no processo de contas a receber:

a) Liberação de créditos

Conforme já comentado no item 4.2.3.1, a empresa não possui política de liberação de créditos aos novos clientes, apenas sugere que a primeira compra seja à vista, fazendo com que aumente o número de clientes inadimplentes.

b) Registro de títulos em banco

A emissão da nota fiscal no sistema, automaticamente gera uma obrigação do cliente com a empresa. Os títulos vão para o módulo contas a receber, e são lançados em banco pelo responsável do setor financeiro, todos com instrução para cartório.

No dia seguinte útil, é pego o retorno do banco com a confirmação da entrada dos títulos. Com isso no sistema, a carteira é alterada para o banco em que foi lançado.

c) Controle de títulos

Diariamente são pegos os retornos dos bancos para melhor controlar a situação de cada título até a sua liquidação. No sistema, a liquidação do título é realizada com o valor do montante mais os juros recebidos, devido ao atraso no pagamento pelo cliente.

Se o título de algum cliente é protestado, a informação é enviada para o responsável pelo faturamento, os assistentes técnico-comerciais e o diretor e a venda é bloqueada até o acerto da liquidação do título e da despesa com o cartório.

d) Conferência

Todo início de mês, o responsável pelo financeiro tira um relatório de contas recebidas durante o período anterior e confronta com os extratos bancários, e, posteriormente encaminha para a contabilidade.

#### 4.4.1.2 Adequações no setor de contas a receber

Destacam-se os seguintes procedimentos de adequações de trabalho no processo de contas a receber:

a) Liberação de créditos

Como já comentado no item 4.2.3.2 a empresa deve adotar a uma política de créditos para a análise e concessão de créditos para os novos clientes, como por meio de consulta no SERASA – Serviços de Assessoria S/A, reduzindo assim o número de clientes duvidosos em sua carteira.

b) Controle de títulos

O financeiro não realiza nenhum tipo de cobrança no atraso de títulos. É importante que no próximo dia útil do título em atraso, o setor financeiro entre em contato com o cliente perguntando sobre o recebimento do boleto. Caso não tenha recebido, deve-se enviar o boleto atualizado por *e-mail*.

Se no segundo dia útil o cliente não pagou, o financeiro entra em contato novamente avisando que o boleto não pago tem instrução de cartório de três dias úteis após o vencimento, e pergunta sobre o motivo do atraso.

É essencial que o setor financeiro mantenha um controle adequado sobre os títulos a receber e de suas situações para entrar em contato com o cliente até a sua liquidação em banco.

#### 4.4.2 Atividade e estrutura de contas a pagar

A atividade de contas a pagar dá origem às obrigações em curto e longo prazo com terceiros. Neste item, são descritos os procedimentos da entrada das obrigações no contas a pagar até o seu pagamento. Apenas uma pessoa é responsável pelos pagamentos das obrigações da empresa, mediante autorização do diretor.

##### 4.4.2.1 Constatações do processo de contas a pagar

Destacam-se os seguintes procedimentos das rotinas de trabalho no processo de contas a pagar:

a) Controle de obrigações

As obrigações da empresa com terceiros são lançadas no sistema após o reconhecimento dentro do período de competência, para melhor controlar os vencimentos dos títulos. Os boletos a serem pagos são separados em uma pasta em ordem cronológica de vencimentos.

b) Liberação de pagamento

Semanalmente, o setor financeiro emite um relatório de contas a pagar que vencem durante a semana para a liberação do diretor, como forma de autorização para a realização de pagamento dos títulos em banco. Não existe uma data semanal fixada para a coleta da assinatura, ocorrendo assim pagamentos autorizados após o vencimento da obrigação.

c) Pagamento de obrigações

Diariamente, é emitido um relatório de contas a pagar. Na ausência de algum boleto, o responsável pelo setor financeiro entra em contato com o fornecedor, solicitando o envio por *e-mail* para a realização do pagamento.

A empresa não possui nenhum tipo de planejamento para controlar o desembolso, como o fluxo de caixa, ocorrendo a falta de recursos financeiros, e, consequentemente gerando alguns pagamentos em atraso.

No pagamento das obrigações, a empresa dá preferência aos impostos e folha de pagamento dos funcionários, não atrasando nenhum deles. O atraso de boletos dos fornecedores acontece raramente, deixando apenas atrasar no máximo um dia útil.

Todos os pagamentos são realizados *on-line* no *site* do banco e os comprovantes anexados aos boletos e arquivados.

d) Conferência

No início de cada mês, é realizada a conferência dos títulos pagos com os extratos bancários, para posteriormente ser encaminhados à contabilidade.

#### 4.4.2.2 Adequações no setor de contas a pagar

Destacam-se os seguintes procedimentos de adequações de trabalho no processo de contas a pagar:

a) Liberação de pagamento

A empresa utiliza a autorização de pagamentos, porém, ocasionalmente, o diretor não assina na data correta que é antes do vencimento. Sugere-se, então, que a liberação seja realizada no sistema o qual somente o diretor tem acesso, não deixando nenhum pagamento sem a autorização. Dessa forma, o setor financeiro consegue efetuar o pagamento.

b) Pagamento de obrigações

Para controlar as contas a pagar, é importante que a empresa mantenha atualizado um fluxo de caixa sobre todos os recebimentos e pagamentos que ocorrerão em um determinado período, para que não haja nenhum pagamento de obrigações em atraso, consequentemente, reduzindo as despesas financeiras.

#### 4.4.3 Atividade e estrutura de disponibilidade

Neste item, descrevem-se os procedimentos da atividade de disponibilidade, que compreendem a conta banco e caixa. O responsável por essa atividade é o setor financeiro e o diretor.

#### 4.4.3.1 Constatações do processo de disponibilidade

Destacam-se os seguintes procedimentos das rotinas de trabalho no processo de disponibilidades:

*a) Acessos as contas bancárias*

A empresa possui três contas bancárias, as quais apenas o diretor e o responsável pelo financeiro têm acesso. As operações de recebimentos e de pagamentos são controladas pelo setor financeiro e o diretor apenas na ausência do financeiro realiza os pagamentos de boletos.

As compras à vista são realizadas pelo diretor da empresa, pois o responsável pelo financeiro não tem autorização para fazer depósitos ou transferências em outras contas.

*b) Cheques*

Não há limites de valores para pagamento de obrigações. Os cheques são dados entrada no sistema, baixando um título no contas a pagar, e controla sua compensação conforme a data negociada.

Os cheques emitidos contem uma assinatura que é do diretor da empresa, na emissão, é efetuada uma cópia. Ressalta-se que tais cheques não são nominais aos favorecidos.

Quanto ao recebimento de cheques de clientes, realiza-se a entrada de dados no sistema, baixando os devidos títulos na conta a receber. Os cheques são repassados para pagamentos de obrigações, ou, no vencimento, são depositados na conta bancária da empresa.

*c) Caixa*

A empresa não possui fundo fixo de caixa. As entradas são realizadas por recebimentos de clientes e por saques em conta bancária na necessidade de reposição para pagamento de obrigações.

*d) Recibos*

Para todos os recebimentos e pagamentos realizados por cheques ou em caixa são emitidos recibos que não seguem uma numeração. Tais valores são recebidos e pagos por vendedor, motorista de entrega ou na empresa pelo financeiro.

e) Conferência

As conferências de recebimentos de clientes, pagamentos de obrigações e despesas bancárias são realizadas pelo setor financeiro, e, no início de cada mês todas as documentações são encaminhadas à contabilidade.

#### 4.4.3.2 Adequações no setor de disponibilidade

Destacam-se os seguintes procedimentos de adequações de trabalho no processo de disponibilidades:

a) Cheques

A empresa não deve mais utilizar as operações com cheques nos recebimentos e pagamentos, operando assim, tudo via boleto, para melhor localizar a que título se refere o recebimento do cliente e o pagamento da obrigação no banco.

b) Caixa

Como sugestão, a empresa deve criar um fundo fixo de caixa para pagamento de pequenas despesas autorizadas pelo diretor, sendo que sua reposição deve ser apenas por saque em conta bancária. E todos os títulos de clientes devem ser emitidos boletos, não havendo assim recebimentos em caixa.

c) Recibos

Para os pagamentos de pequenas despesas efetuados pelo caixa, devem ser emitidos recibos com uma sequência numérica, e conferir no início de cada mês se todos foram assinados.

d) Conferência

Todos os recebimentos e pagamentos devem possuir documentações idôneas, ou seja, amparados por notas fiscais e no início de cada mês ser confrontados e encaminhados para a contabilidade.

#### 4.5 ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA QUANTO ÀS ADEQUAÇÕES

Com o término deste estudo, foi apresentado à administração da empresa a fundamentação teórica e o estudo de caso, os quais foram citados os procedimentos adotados pela empresa e com base na fundamentação teórica, a partir da aplicação de procedimentos de auditoria, foram também apresentados as adequações.

A administração da empresa mostrou-se interessada pelo estudo, e ficou com uma cópia do trabalho para analisar as adequações sugeridas, a fim de que melhorem os procedimentos organizacionais das áreas comercial e financeira.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo demonstrar o funcionamento dos processos organizacionais em uma indústria de pequeno porte, apresentando os procedimentos internos utilizados nas áreas comercial e financeira, e propor adequações essenciais nos controles internos.

No início deste trabalho, foram estabelecidos objetivo geral e específicos, os quais todos foram alcançados. Esses objetivos consistiam em avaliar os sistemas operacionais que compreendem a área comercial (compras, almoxarifado/estoque e vendas) e a área financeira (contas a receber, contas a pagar e disponibilidade), e por fim adequá-los de acordo com os procedimentos de auditoria.

Para alcançar os objetivos do presente trabalho, foi necessária a fundamentação teórica sobre auditoria e controles internos para avaliar os sistemas operacionais da empresa. Conhecendo as áreas mencionadas anteriormente, analisando e descrevendo-as para que no final fosse possível realizar propostas para as necessárias adequações.

Este estudo evidenciou a importância de manter um adequado controle interno eficiente e seguro para as empresas independentes de seu porte, apresentando aos gestores informações exatas e auxiliando na tomada de decisões para alcançar as metas almejadas para o sucesso da empresa.

Com o mercado competitivo, as empresas buscam uma boa colocação em relação aos concorrentes, sempre se aperfeiçoando para assegurar sua permanência no mercado atual com resultados positivos. Para isso, as empresas devem ser administradas com base em informações reais.

Os funcionários devem seguir as orientações estabelecidas pela empresa com relação aos procedimentos organizacionais, no intuito de promover segurança, eficiência e a eficácia dos controles internos que servem de subsídio às tomadas de decisões.

Os administradores buscam implantar e/ou aperfeiçoar os sistemas de controles internos para todos os setores da empresa, para o bom gerenciamento de sua atividade e conseqüentemente analisarem os relatórios para tomar decisões em tempo hábil, alcançando assim os objetivos pretendidos pela empresa.



Com bons sistemas operacionais de controle interno transmitem segurança e transparência nas informações apresentadas aos sócios, sobre a real situação da empresa, criando um elo de confiança entre a empresa e os investidores.

Não existe um modelo padrão de sistema operacional. Cada empresa adota um modelo que melhor se adéqua ao seu porte, a sua atividade e aos riscos que a envolvem.

É muito importante manter um adequado processo organizacional em todos os setores da empresa, pois evita a possibilidade de a organização sofrer algum tipo de erro ou fraude causada por funcionários internos.

Os controles internos exercem a função de prevenir erros e possíveis desvios de bens, passando segurança aos gestores da empresa sobre as informações apresentadas que não contenham dados distorcidos para a administração tomar decisões.

Sempre que necessário, os processos organizacionais devem ser avaliados e adaptados a novas situações, para prevenção de irregularidades que possam afetar negativamente as operações que impactam nos resultados da empresa, consequentemente aumentam a exatidão dos relatórios.

O estudo apresentou a necessidade do acompanhamento dos trabalhos de auditoria na execução das rotinas de processos organizacionais na empresa, independente de seu porte ou ramo de atuação, constatando a importância de manter um adequado controle interno em sua rotina de trabalho.

A empresa em questão efetua rotinas diárias de controle interno, a partir disso, foi observado e constatado que a empresa poderá adequar os métodos utilizados para tomar decisões baseadas em informações fidedignas e em tempo hábil para alcançar os objetivos desejados, e, consequentemente obter resultados positivos permanecendo no mercado competitivo em que atua.

Espero que este estudo tenha neste momento esgotado o assunto, cabe ressaltar, que carecem de atualizações nas adequações dos processos organizacionais com o passar do tempo.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, Willian. **Auditoria Interna**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia**. 2.ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BASSO, Irani Paulo. **Introdução à Auditoria**. 3.ed. Ijuí: Unijuí, 2005.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria**: teoria e exercícios. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 5.ed. São Paulo: Cortez, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em 24 mar. 2013 às 18h56min.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de materiais**: Princípios, conceitos e gestão. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresárias**: De acordo com o novo Código Civil Lei 10.406/2002. Curitiba: Juruá, 2004.

\_\_\_\_\_. **Manual de Auditoria Contábil**: De acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09: teoria e prática. 3.ed. Curitiba: Juruá, 2009.

IBRACON. **NPA – Normas e Procedimentos de Auditoria**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisPublicacoes.php?codCat=2>>. Acesso em 17 mar. 2013 às 21h50min.

IIA – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>>. Acesso em 30 mar. 2013 às 10h16min.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu Martins; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às de mais sociedades. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JUND, Sergio. **Auditoria**: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

LINS, Luiz S. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa: atualizado pelas leis 11.638/07 e 11.941/09 e normas do CPC: contém exercícios. São Paulo: Atlas, 2011.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**: Metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia Científica**: Como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos. Curitiba: Juruá, 2008.

OLIVEIRA, Jorge Augusto R. de. **Curso Prático Auditoria Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAMPIERI, Roberto Hernández. **Metodologia da pesquisa**. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 6. ed. Rio de Janeiro: DP & A, 2004.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas: 2006.

VIANA, João José. **Administração de materiais**: um enfoque prático. São Paulo: Atlas, 2002.

**ANEXO**

## ANEXO A – QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO

Questionário Geral		SIM	NÃO
1	As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos de organização?		
2	Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização?		
3	A empresa utiliza um manual de contabilidade (estrutura das contas, quando cada conta deve ser debitada e creditada, modelos padronizados das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais internos e as práticas contábeis utilizadas) a fim de permitir o registro ordenado e consistente de suas transações?		
4	A empresa usa um sistema orçamentário (receitas, despesas, compras de matérias-primas e bens do imobilizado etc.)?		
5	Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?		
6	As transações e os controles estão sujeitos a uma verificação periódica por parte de um setor de auditoria interna?		

Questionário Vendas		SIM	NÃO
1	É feito um estudo para a concessão do crédito ao cliente antes de ser processada a vendas a prazo (a fim de minimizar as perdas de contas a receber com clientes duvidosos)?		
2	As informações nas notas fiscais (quantidade, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?		
3	Existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas? Considere:		
	as notas fiscais são numeradas sequencialmente?		
	as notas fiscais são emitidas por ocasião da venda?		
	os guardas no portão da fábrica impedem que saiam mercadorias sem as correspondentes notas fiscais?		
	uma cópia das notas fiscais é enviada para a contabilidade?		
	a contabilidade confere a sequência numérica das notas fiscais, verificando se todas foram recebidas e devidamente contabilizadas?		
4	Os custos das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente? Considere:		
	os custos das vendas são contabilizados concomitantemente ao lançamento de vendas (apuração dos custos das vendas com		

	base nas quantidades de produtos vendidos mencionados nas notas fiscais de vendas)?		
	o lucro bruto por produto é analisado em base mensal?		

Questionário Recebimentos		SIM	NÃO
1	Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para as contas a receber em atraso (análise das contas em base mensal por idade de vencimento)?		
2	Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente bancária da empresa? Considere:		
	é limitado o acesso dos funcionários aos recebimentos?		
	são segregadas as funções de manuseio de recebimentos e registros contábeis?		
	os recebimentos são controlados independentes por outras pessoas que não os manuseiam (custódia independente das duplicatas; conferência da sequência numérica de recibos pré-numerados e checagem de seus valores com os numerários efetivamente depositados; abertura de envelopes de valores recebidos pelo correio por duas pessoas etc.);		
	os cheques recebidos são imediatamente cruzados para depósito?		
	todos os recebimentos em espécie são logo depositados em conta corrente bancária, ou seja, não são utilizados para efetuar pagamentos?		
3	Existem controles adequados sobre as vendas a vista? Considere:		
	são utilizadas caixas registradoras observáveis pelos clientes ou recibos pré numerados?		
	funcionários, independente daquele que manuseia os recebimentos, verifica se o valor total da fita da caixa registradora ou do somatório dos recibos (deve conferir a sequência numérica) concorda com os valores efetivamente depositados na conta corrente bancária da empresa?		
4	Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida? Considere:		
	os recibos pré-numerados ou fitas de caixas registradora são enviados para a contabilidade?		
	a contabilidade controla as fitas e a sequência numérica dos recibos e checa com os recibos de depósitos bancários?		
	a contabilidade elabora conciliação bancárias em base mensal (poderia detectar um recebimento não depositado – recibo de depósitos falso – e até mesmo omissão ou erro de contabilização)?		

Questionário Compras		SIM	NÃO
1	O Sistema de controles assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado? Considere:		
	os setores internos da empresa emitem requisição de bens ou serviços pré-numerada e devidamente aprovada, e a remete para o setor de compras?		
	o setor de compras confere a sequência numérica das requisições e a aprovação?		
	o setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizado por natureza de bem ou serviço?		
	é feita cotação de preços junto aos fornecedores, a fim de obter as melhores condições comerciais?		
	a formalização da compra é realizada por escrito (ordem de compra, contrato, etc.)?		
2	Os controles internos garantem que os bens que passam a ser de propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizados? Considere:		
	existe centralização no recebimento das notas fiscais dos fornecedores?		
	no momento da chegada do bem à empresa ou da prestação de serviços, é dada nas notas fiscais uma sequência numérica pelo setor centralizador de seu recebimento (emitindo um documento interno de recebimento pré-numerado ou aplicando sobre a nota fiscal um carimbo datador-numerador)?		
3	O funcionário da contabilidade, que emite o <i>voucher</i> de lançamento contábil, confere a sequência numérica dada nas notas fiscais?		

Questionário Pagamentos		SIM	NÃO
1	Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas e de acordo com seus instrumentos formalizadores são liberadas para pagamento? Considere:		
	é dada evidência no verso da nota fiscal de que o bem foi recebido ou de que o serviço foi prestado?		
	existe um setor de contas a pagar, cujo objetivo é habilitar notas fiscais para pagamento?		
	esse setor, antes de liberar a nota fiscal para pagamento, confere o documento fiscal (incluindo somas, multiplicações etc.) com ordem de compra ou contrato e inspeciona evidência do recebimento dos bens ou da prestação dos serviços?		
2	Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida? Considere:		
	os <i>vouchers</i> de lançamento contábil são emitidos em sequência		



	numérica?		
	a área financeira controla a sequência numérica dos <i>vouchers</i> ?		
3	Existem controles adequados na guarda, preparo e assinatura de cheques? Considere:		
	os talonários de cheques são mantidos em lugar seguro (cofre, por exemplo)?		
	os talonários de cheques são acessíveis apenas às pessoas que os utilizam no curso normal de suas funções?		
	os cheques são emitidos somente para os documentos habilitados para pagamento pelo setor de contas a pagar?		
	todos os cheques são nominativos?		
	os cheques são assinados por dois funcionários categorizados?		
	os documentos comprobatórios dos pagamentos (ordem de compra, nota fiscal, fatura, evidência do recebimento do bem ou da prestação do serviço etc.) acompanham os cheques quando de sua assinatura?		
	ambos os signatários examinam a documentação comprobatória dos pagamentos antes de assinarem os cheques?		
	os signatários cancelam todos os documentos comprobatórios (rubricando-os, por exemplo) quando da assinatura do cheque, a fim de evitar sua reapresentação?		
4	Os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência? Considere:		
	todo o processo de pagamento é enviado para a contabilidade?		
	a contabilidade exerce controle sobre a sequência numérica dos cheques?		

Questionário Folha de Pagamento		SIM	NÃO
1	As funções relativas à folha de pagamento estão claramente definidas e segregadas? Considere:		
	recrutamento e seleção (recrutar e selecionar pessoas adequadas para o desempenho das funções exigidas pela empresa);		
	cargos e salários (determinar os cargos e salários dos novos funcionários dentro da estrutura organizacional e política da empresa, calcular os novos salários dos funcionários antigos, manter atualizado o manual interno de cargos e salários etc.);		
	registros internos (manter atualizados e de acordo com as normas internas e legislação trabalhista os registros de empregados);		
	folha de pagamento (preparo dos relatórios necessários para determinar os valores a serem pagos aos funcionários, tais como folha de pagamento, carta de crédito bancária etc.).		
2	Existem controles que assegurem a não-superavaliação dos salários pagos? Considere:		
	as alterações da folha de pagamento (admissões, demissões,		

	horas extras, aumentos salariais etc.) são previamente aprovadas?		
	os empregados marcam cartão de ponto (evidência de que estão trabalhando na empresa)?		
	as folhas de pagamento são preparadas com base nas informações dos registros de empregados?		
	as informações e os cálculos das folhas de pagamento e outros relatórios que determinam as quantias a pagar aos funcionários são conferidos?		
	um funcionário, independente da área de salários, reconcilia o total da folha de pagamento do mês com o do mês anterior e analisa as diferenças, com o objetivo de comprovar se todas as alterações da folha de pagamento são autênticas e foram devidamente aprovadas (a falta desse procedimento permitiria que os funcionários envolvidos na área de salários colocassem funcionários fictícios, aumentassem seus salários ou até mesmo incluíssem seus nomes em duplicidade na folha de pagamento)?		
3	Os controles internos garantem que as folhas de pagamentos sejam contabilizadas em seu período de competência? Considere:		
	um resumo da folha é enviado para a contabilidade?		
	mensalmente as contas do razão geral de salários, descontos e encargos sociais a pagar são analisadas, sendo qualquer diferença, entre o valor provisionado e o efetivamente pago, imediatamente investigada?		